



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

Processo nº 13861.000090/2005-63
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-001.806 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de novembro de 2014
Matéria RESSARCIMENTO PIS COFINS
Recorrente ULTRAFÉRTIL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Para fins de geração de créditos da Cofins no regime da não cumulatividade caracteriza-se como insumo toda a aquisição de bens ou serviços necessários à percepção de receitas vinculadas à prestação de serviços ou a produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Excluem-se deste conceito as aquisições que, mesmo referentes à prestação de serviços ou produção de bens, não se mostrem necessárias a estas atividades, adquiridas por mera liberalidade ou para serem utilizadas em outras atividades do contribuinte, assim como aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS.

Não é permitido descontar créditos decorrentes de aquisições de insumos não tributados na operação anterior, mesmo que utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS COM SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Os valores referentes a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, para manutenção das máquinas e equipamentos empregados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, bem como dos materiais utilizados nestes serviços, geram créditos a serem descontados da Cofins no regime da não cumulatividade.

REGIME NÃO CUMULATIVO. AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS NOVOS SUBMETIDOS AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. CREDITAMENTO. VEDAÇÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE.

A aquisição de veículos novos sujeitos ao regime concentrado de tributação da Cofins não gera direito a créditos no regime não cumulativo de apuração desta Contribuição, por expressa determinação legal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Para fins de geração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep no regime da não cumulatividade caracteriza-se como insumo toda a aquisição de bens ou serviços necessários à percepção de receitas vinculadas à prestação de serviços ou a produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Excluem-se deste conceito as aquisições que, mesmo referentes à prestação de serviços ou produção de bens, não se mostrem necessárias a estas atividades, adquiridas por mera liberalidade ou para serem utilizadas em outras atividades do contribuinte, assim como aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS.

Não é permitido descontar créditos decorrentes de aquisições de insumos não tributados na operação anterior, mesmo que utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS COM SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Os valores referentes a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, para manutenção das máquinas e equipamentos empregados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, bem como dos materiais utilizados nestes serviços, geram créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep no regime da não cumulatividade.

REGIME NÃO CUMULATIVO. AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS NOVOS SUBMETIDOS AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. CREDITAMENTO. VEDAÇÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE.

A aquisição de veículos novos sujeitos ao regime concentrado de tributação da Contribuição para o PIS/Pasep não gera direito a créditos no regime não cumulativo de apuração desta Contribuição, por expressa determinação legal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

É ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

JOEL MIYAZAKI - Presidente.

CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Joel Miyazaki (presidente), Winderley Moraes Pereira, Daniel Mariz Gudino, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo e Adriene Maria de Miranda Veras.

Relatório

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo abaixo o relatório que compõe a Decisão Recorrida.

Trata-se de Despacho Decisório que homologou parcialmente declaração de compensação cujos créditos tem como origem créditos da sistemática não cumulativa de apuração da contribuição para o Programa de Integração Social e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, em operações no mercado externo e interno.

Segundo consta do Despacho Decisório nº 117, de 20 de agosto de 2009, os créditos tem como fundamento o art. 6º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003; o art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; e art. 17 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005. A decisão foi precedida de procedimento de verificação contábil-fiscal dos créditos pleiteados, procedimento que resultou no Termo de Verificação e de Constatação Fiscal, fls. 122/130.

No citado Termo, a autoridade jurisdicionante, apontou os seguintes motivos para a glosa imposta a parte dos créditos:

a) falta de comprovação da utilização como insumo de serviços de transporte por estabelecimento industrial e de fretes na aquisição de matérias-primas;

b) bens adquiridos com alíquota zero;

c) falta de enquadramento nos requisitos legais para geração de créditos da não-cumulatividade, especialmente o item de serviços de manutenção de equipamentos;

d) aquisição de bens sujeitos a substituição tributária, no caso, veículos novos.

Cientificada, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade, fls. 142/162, alegando, em síntese, que:

A Requerente é pessoa jurídica de direito privado que tem como atividades preponderantes: (i) a produção, industrialização e comercialização de fertilizantes e produtos similares, de defensivos agrícolas, corretivos de solo e demais insumos agrícolas e pecuários; e, (ii) o aproveitamento industrial de minérios fosfatados e associados, incluindo nestes o aproveitamento de outros minérios e minerais, associados ou não a estes e também a obtenção de outros produtos químicos.

Por estar sujeita à apuração do PIS e da COFINS pela sistemática da não cumulatividade, a Requerente calcula e escritura créditos da referida contribuição, referente às aquisições realizadas, nos termos do artigo 3º da Lei nº 10.833/03.

Tendo em vista que grande parte das vendas que realiza está sujeita à alíquota zero do PIS e da COFINS ou é exportada, a Requerente regularmente apura saldo credor da contribuição. O excesso de créditos apurados é utilizado para a compensação de valores devidos de outros tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme disposto no art. 5º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

...

De acordo com o Termo de Verificação e Constatação Fiscal e respectivos Anexos que acompanham o despacho decisório lavrado, o indeferimento das compensações pautou-se na glosa dos seguintes créditos:

Anexo I: Aquisições de mercadorias e produtos, partes e peças e serviços, especialmente serviços de transportes para estabelecimento industrial, adquiridos como bens e insumos de produção supostamente em desacordo com o aproveitamento de crédito previsto no art. 3º da Lei 10.637/02 e Lei 10.833/2003;

Anexo II: Aquisição de bens e insumos de produção adquiridos com alíquota zero do PIS e da COFINS;

Anexo III: Despesas e custos lançados como créditos a descontar, tais como aquisições de mercadorias e produtos, partes e peças e serviços adquiridos como bens e insumos de produção, supostamente não enquadrados nos direitos de crédito no art. 3º Lei 10.637/02 e Lei 10.833/2003;

Anexo IV: Aquisição de veículos sujeitos à substituição tributária e posteriormente revendidos pelos mesmos valores de aquisição, cuja receita foi debitada na apuração do PIS e da COFINS.

Todavia, demonstrar-se-á pelas razões de fato e de direito a seguir expostas que o despacho decisório proferido pela Delegacia da Receita Federal em Santos/SP não reúne condições de subsistir, devendo ser prontamente cancelada a exigência dos valores não compensados a título de IRPJ no período de apuração setembro de 2005.

A interessada passa então a discorrer sobre cada item glosado, apresentando suas razões de fato e de direito, as quais serão expostas e examinadas no voto.

Ao fim, resume suas pretensões de reforma da decisão nos seguintes termos:

Por todo o acima exposto, requer-se seja declarada a improcedência do lançamento fiscal impugnado com o reconhecimento dos créditos de COFINS decorrentes:

(i) Das operações de frete decorrentes da aquisição de mercadorias e produtos, partes e peças e serviços adquiridos **COMO** bens e insumos de produção, listados no Anexo 1 da Fiscalização;

(ii) Da aquisição de bens e insumos de produção adquiridos com alíquota zero do PIS e da COFINS, listados no Anexo 2 da Fiscalização, que sejam aplicados na produção de itens cuja saída é regularmente tributada;

(iii) Da aquisição de serviços e partes e peças adquiridos como insumo e listados no Anexo 3 da Fiscalização, uma vez que empregados na manutenção de equipamentos industriais da Requerente, assim como os valores pagos em decorrência da armazenagem externa de insumos e na locação de equipamentos empregados nas atividades da Requerente, uma vez que devidamente autorizados pela legislação de regência;

(iv) Da aquisição de veículos automotores destinados às atividades da empresa uma vez que as limitações constantes nos incisos 1 dos artigos 30 das Leis 10.637/02 e 10.833/03 não impedem a apropriação dos respectivos créditos, ou, quando menos, que seja efetuado o adequado ajuste na composição da conta de receitas da Requerente de forma a estornar o débito no valor de R\$ 5.125.000,00, correspondente ao mês de agosto de 2005, lançado na sua apuração do PIS e da COFINS.

Sobreveio decisão da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP, que julgou, por unanimidade de votos, improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório pleiteado. Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido encontram-se consubstanciados na ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/09/2005 a 30/09/2005

FRETE NA COMPRA DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Não há previsão legal para apurar créditos de frete nas operações de compra.

GASTOS COM ARMAZENAGEM E MOVIMENTAÇÃO INTERNA

Os insumos utilizados na atividade de transporte de produto acabado (ou em elaboração) entre estabelecimentos industriais; destes para os centros de distribuição; de um centro de distribuição para outro ou do estabelecimento vendedor para o comprador não gera direito a crédito.

AQUISIÇÕES NÃO ONERADAS PELA CONTRIBUIÇÃO

As aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição não dão direito ao crédito.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. IMPOSSIBILIDADE

Somente os serviços diretamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto geram crédito da contribuição social.

Esta decisão, devido a equívocos relacionados ao assunto e aos períodos de apuração que encabeçam as ementas, foi retificado por meio da prolação de novo acórdão, que apresentou a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ACÓRDÃO. INEXATIDÃO. RETIFICAÇÃO.

As inexatidões materiais constatadas em Acórdão são retificadas mediante a prolação de um novo Acórdão.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

FRETE NA COMPRA DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Não há previsão legal para apurar créditos de frete nas operações de compra.

GASTOS COM ARMAZENAGEM E MOVIMENTAÇÃO INTERNA

Os insumos utilizados na atividade de transporte de produto acabado (ou em elaboração) entre estabelecimentos industriais; destes para os centros de distribuição; de um centro de distribuição para outro ou do estabelecimento vendedor para o comprador não gera direito a crédito.

AQUISIÇÕES NÃO ONERADAS PELA CONTRIBUIÇÃO

As aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição não dão direito ao crédito.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. IMPOSSIBILIDADE

Somente os serviços diretamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto geram crédito da contribuição social.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

FRETE NA COMPRA DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Não há previsão legal para apurar créditos de frete nas operações de compra.

GASTOS COM ARMAZENAGEM E MOVIMENTAÇÃO INTERNA

Os insumos utilizados na atividade de transporte de produto acabado (ou em elaboração) entre estabelecimentos industriais; destes para os centros de distribuição; de um centro de distribuição para outro ou do estabelecimento vendedor para o comprador não gera direito a crédito.

AQUISIÇÕES NÃO ONERADAS PELA CONTRIBUIÇÃO

As aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição não dão direito ao crédito.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. IMPOSSIBILIDADE

Somente os serviços diretamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto geram crédito da contribuição social.

Inconformada com a decisão, apresentou a recorrente, tempestivamente, o presente recurso voluntário. Na oportunidade, reiterou os argumentos colacionados em sua defesa inaugural.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Trata-se o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins no regime da não cumulatividade.

Antes que se passe à análise das alegações postas pela recorrente, importa que se tenham algumas considerações acerca de dois temas que, pela sua abrangência, terão influência nas decisões tomadas ao longo do presente voto; são eles relativos ao ônus da prova e ao conceito de insumos.

A distribuição do ônus da prova

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

O artigo 333 do Código de Processo Civil disciplina a distribuição do ônus probatório da seguinte forma:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Estatuiu-se por meio desta norma que o ônus da prova no processo civil 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.

Comentando esse art. 333, Humberto Theodoro Júnior sustenta que:

Cada parte, portanto, tem o ônus de provar os pressupostos fáticos do direito que pretenda seja aplicado pelo juiz na solução do litígio.

Quando o réu contesta apenas negando o fato em que se baseia a pretensão do autor, todo o ônus probatório recai sobre este. Mesmo sem nenhuma iniciativa de prova, o réu ganhará a causa, se o autor não demonstrar a veracidade do fato constitutivo do seu pretenso direito.

Quando, todavia, o réu se defende através de defesa indireta, invocando fato capaz de alterar ou eliminar as conseqüências jurídicas daquele outro fato invocado pelo autor, a regra inverte-se. É que, ao se basear em fato modificativo, extintivo ou impeditivo do direito do autor, o réu implicitamente admitiu como verídico o fato básico da petição inicial, ou seja, aquele que causou o aparecimento do direito que, posteriormente, veio a sofrer as conseqüências do evento a que alude a contestação.

O fato constitutivo do direito do autor tornou-se, destarte, incontroverso, dispensando, por isso mesmo, a respectiva prova (art. 334, n.º III).

Aplicando-se este conceito à lide tributária, pode-se afirmar que à autoridade lançadora incumbe o ônus da prova da ocorrência do fato jurídico tributário ou da infração que deseja imputar ao contribuinte, enquanto que ao contribuinte incumbe provar atos impeditivos do nascimento da obrigação tributária ou de sua extinção, ou requisitos constitutivos de uma isenção ou outro benefício tributário.

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

A distribuição do ônus da prova possui ainda certas características quando se trata de glosa de créditos do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Esclarece-se, sucintamente, que para a Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins a não cumulatividade consiste na possibilidade de se deduzir, do valor a ser recolhido, créditos calculados sobre encargos da pessoa jurídica, tais como matéria-prima, energia elétrica e aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos.

A técnica foi assim esclarecida por Heleno Taveira Torres:

A nova técnica de apuração da base de cálculo dos tributos acima indicados consiste na permissão para serem descontados da base de cálculo da pessoa jurídica, apurada sobre a receita bruta, os valores relativos a certas operações de entradas de bens, encargos, custos e despesas. Encontrada a base de cálculo não-cumulativa, aplica-se então a respectiva alíquota, pertinente ao regime geral ou a algum regime especial, se houver.

[...]

Uma das principais inovações dessa nova legislação foi, sem dúvida, a introdução de um novo método para promover o benefício da não-cumulatividade, afastando-se da técnica usada no IPI e no ICMS, de tomadas de créditos nas operações anteriores para compensações com débitos das operações futuras, pagando-se exclusivamente a diferença verificada entre ambos.

[...]

Na nova modalidade, cada pessoa jurídica apura sua base de cálculo, sem qualquer direito a crédito; mas, sim, afastadas as exclusões legais, mediante a dedução dos 'descontos', permitidos por lei, de determinadas receitas da chamada 'receita bruta'. Desse modo, há dois cálculos a fazer: i) aquele de apuração dos descontos (modalizado em permitido); e o outro, ii) de apuração da base de cálculo do débito da pessoa jurídica (modalizado em obrigatório), a título de receita bruta resultante do total de receitas, excluídas aquelas que a lei determina e operado o respectivo desconto permitido por lei.²

Desta forma, neste regime mantém-se a premissa de que compete a autoridade fiscal comprovar a ausência de recolhimentos em relação matéria tributável desta contribuições, qual seja a receita bruta do contribuinte.

Quanto aos créditos, todavia, diante das particularidades deste regime tributário, estes se encontram na esfera do dever probatório dos contribuintes. Tal afirmação decorre da simples aplicação da regra geral, qual seja a de que àquele que pleiteia um direito tem o dever de provar os fatos que geram este direito.

Assim, em sendo os créditos deste regime tributário um benefício que permite ao contribuinte diminuir o valor do tributo a ser recolhido, cumpre ao contribuinte que quer usufruir deste benefício o ônus de provar que possui este direito.

Desta forma, o direito aos créditos da não cumulatividade, utilizados para desconto da contribuição devida, ou para ressarcimento ou compensação nas situações permitidas pela legislação, exige que o contribuinte comprove a existência dos fatos que geram este direito.

² TORRES, Heleno Taveira. Contribuições sobre faturamento e receita (PIS e COFINS): não-cumulatividade e outros temas. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 89, pp. 109 e 114, 2004.

Exige-se, portanto, a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório; documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito.

Caso o contribuinte não comprove possuir este direito, seus créditos devem ser cancelados, sendo exigida a contribuição devida que estava acobertada por estes créditos.

No tocante a realização de diligências probatórias, destinadas à verificação da exatidão das informações trazidas pelos contribuintes, é preciso ter em conta que as diligências não podem ter por finalidade suprir o ônus da prova colocado às partes, mas sim de elucidar questões pontuais mantidas controversas mesmo em face dos documentos trazidos pelo contribuinte; em outras palavras, as diligências servem para esclarecer pontos duvidosos específicos, e não para que a autoridade fiscal, diante da falta de comprovação da existência do crédito, supra tal omissão do contribuinte.

No caso em análise, ao contribuinte cumpre o ônus de trazer os elementos de prova que demonstrem a existência do crédito. E tal demonstração, no caso das pessoas jurídicas, está, por vezes, associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldem tais registros. Assim, para comprovar a existência de um crédito vinculado a um registro contábil, não basta apresentar o registro, mas também indicar, de forma específica, que documentos estão associados a que registros; ainda, é importante, quando a natureza da operação escriturada/documentada for importante para a caracterização ou não do direito creditório, que a descrição da operação constante dos registros e documentos seja clara, sem abreviaturas ou códigos que dificultem ou impossibilitem a perfeita caracterização do negócio.

Em regra, portanto, cumpre ao contribuinte vincular registros contábeis a documentos fiscais, estabelecendo com clareza a natureza das operações por eles instrumentadas, não lhe sendo lícito simplesmente juntar uma massa de documentos ao processo, sem indicação individualizada de a quais registros se referem. A atividade de "provar" não se limita, no mais das vezes, a simplesmente juntar documentos aos autos; nos casos em que se tem inúmeros registros associados a inúmeros documentos, provar significa associar registros e documentos de forma individualizada, do mesmo modo que, no caso das provas indiciárias, exige-se a contextualização dos fatos por via do cruzamento dos indícios.

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

De se ressaltar, igualmente, que o fato de o processo administrativo ser informado pelo princípio da verdade material, em nada macula tudo o que foi até aqui dito. É que o referido princípio destina-se a busca da verdade que está para além dos fatos alegados pelas partes, mas isto num cenário dentro do qual as partes trabalharam proativamente no sentido do cumprimento do seu *onus probandi*. Em outras palavras, o princípio da verdade material autoriza o julgador a ir além dos elementos de prova trazidos pelas partes, quando tais elementos de prova induzem à suspeita de que os fatos ocorreram não da forma como esta ou

aquela parte afirma, mas de uma outra forma qualquer (o julgador não está vinculado às versões das partes). Mas isto, à evidência, nada tem a ver com propiciar à parte que tem o ônus de provar o que alega, a oportunidade de, por via de diligências, produzir algo que, do ponto de vista estritamente legal, já deveria compor, como requisito de admissibilidade, o pleito desde sua formalização inicial.

Por fim, da mesma forma que não se pode usar as diligências como meio de suprir o ônus probatório não cumprido pelas partes, também não se pode exigir que o julgador da questão controversa promova, ele próprio, a contextualização dos elementos de prova juntados ao processo.

Em resumo, ao longo deste processo será adotado o critério acima posto, qual seja o de que só é passível de aferição o crédito em relação ao qual o contribuinte define, com clareza, a natureza da operação que o originou.

O conceito de insumos

As Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 instituíram um sistema legal de abatimento de créditos em relação a determinados gastos, apurados mediante a aplicação das alíquotas especificadas para estas contribuições (1,65% para a Contribuição para o PIS/Pasep e 7,6% para a Cofins).

O legislador adotou o critério de listar expressamente os bens e serviços capazes de gerar créditos, dispostos no artigo 3º destas leis:

Lei nº 10.833/03

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

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

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

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)

Como se percebe, as hipóteses passíveis de geração de créditos não abarcam a totalidade das despesas e custos que as pessoas jurídicas possuem, estando ausentes, por exemplo, as despesas financeiras. Ressalte-se que tais despesas, originalmente, geravam direito a créditos, mas esta possibilidade foi extinta pela Lei nº 10.865 de 30 de abril de 2004.

A hipótese de geração de créditos que mais gera controvérsia entre o Fisco e os contribuintes refere-se ao inciso II deste artigo, que permite o creditamento em relação a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

O termo insumos, de origem econômica, traduzido do termo inglês *input*, compreende, de um modo geral, bens ou serviços utilizados na produção de um outro bem ou serviço.

Inclui, em sua acepção mais ampla, cada um dos elementos que entram no processo de produção de mercadorias ou serviços, e são necessários para a sua produção, tais como matérias-primas, bens intermediários, máquinas e equipamentos, capital e trabalho humano.

Diferentemente dos bens adquiridos para revenda, os insumos são comprados pelos produtores ou prestadores de serviço para consumo em suas atividades.

Na indústria, podem integrar o produto final, como as matérias primas, podem servir para alimentação de máquinas, como os combustíveis, ou podem ser utilizados para a manutenção do parque fabril, como os lubrificantes.

Insumo, desta forma, pode ser entendido como todos os fatores de produção que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços, sejam eles diretos, como as matérias-primas, ou indiretos, como a mão-de-obra, energia, e os tributos.

O vocábulo, em seu sentido jurídico, foi desta forma conceituado por Maria Helena Diniz:

*Insumo. Economia Política. 1. Despesas e investimentos que contribuem para um resultado ou para obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumo final. 2. É tudo aquilo que entra (input), em contraposição ao produto (output), que é o que sai. 3. Trata-se de combinação de fatores de produção, diretos (matéria-prima) e indiretos (mão-de-obra, energia, tributo), que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços.*³

Marco Aurélio Greco⁴ distingue os insumos em econômicos e funcionais. Insumos econômicos seriam aqueles que incluem os fatores de produção, como o capital e o trabalho; já os funcionais englobam todos os elementos que integram o processo produtivo, como máquinas, equipamentos, matérias-primas, trabalho humano, embalagens, etc..

Observa-se, todavia, que nem toda aquisição de bens não-duráveis será caracterizada como compra de insumo. É necessário que as despesas sejam relacionadas às atividades da pessoa jurídica. Desta forma, despesas com familiares de executivos, por exemplo, nunca são considerados insumos, mesmo que tenham sido custeadas pela pessoa jurídica.

Analisando-se os elementos que permitem o desconto de créditos na Contribuição para o PIS/Pasep e na Cofins, verifica-se que eles tomam por base bens adquiridos para revenda (inciso I), bens do ativo permanente (incisos VI e VII), insumos necessários à produção (inciso II), serviços (inciso IX), bem como outros custos e despesas incorridos com a atividade empresarial (incisos III, IV, V e X).

Da análise das hipóteses acima expostas, constata-se que os créditos abrangem, de forma selecionada, insumos econômicos e funcionais.

Observa-se ainda que, dentre as hipóteses passíveis de geração de créditos, o inciso II do artigo 3º das leis nº 10.637/02 e 10.833/03 permite o desconto de créditos sobre as aquisições de insumos empregados na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

O termo “insumos”, incluído dentre as hipóteses de creditamento, que por sua vez são constituídas por “insumos” em significado amplo, como não poderia deixar de ser, gerou uma infinidade de divergências em relação ao seu significado.

³ DINIZ, Maria Helena. Dicionário Jurídico. Vol 2, São Paulo: Saraiva, 1988, p. 870

⁴ GRECO, Marco Aurélio. Não cumulatividade do PIS/PASEP e da Cofins. In Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS. PAULSEN, Leandro (coord.). São Paulo: IOB Thompson, 2004, p. 113

A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), órgão competente para emissão de normas complementares referentes ao sistema tributário nacional, definiu como insumos apenas as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem que sejam utilizados em *"ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação"*⁵.

Adotou-se, nestes atos, o entendimento exposto no Parecer Normativo COSIT nº 65/79 acerca do conceito de insumos – tal ato, contudo, versa sobre o IPI.

Alguns julgados deste Conselho, de forma diametralmente oposta, defendem que o conceito de insumo aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins deve ser o mesmo aplicável ao Imposto de Renda, baseado em que, para se auferir lucro, é necessário antes se obter receita.

Entendem, desta forma, que a materialidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é mais próxima daquela estabelecida para o IRPJ do que daquela prevista para o IPI.

Assim sendo, baseado na natureza das respectivas hipóteses de incidência (receita/lucro/industrialização), o conceito de custos previsto na legislação do IRPJ (artigo 290 do RIR/99), bem como o de despesas operacionais previsto no artigo 299 do RIR/99, seria mais próprio de ser aplicado a estas contribuições do que o conceito previsto na legislação do IPI.

Entendo, contudo, que a melhor forma de definição conceito de insumos passa pela análise da figura tributária ao qual este conceito foi estabelecido, qual seja da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. E, tendo em vista que o cerne de uma figura tributária é a sua materialidade econômica, no caso das contribuições em tela esta definição exige que se verifique “a receita ou o faturamento”, nos termos da CF/88, e mais especificadamente a receita bruta, ou “o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”, conforme previsto pelas leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

Este entendimento inviabiliza a defesa do conceito de insumos estabelecido pelas Instruções Normativas expedidas pela RFB, que reproduzem o conceito de insumos estabelecido pela legislação do IPI.

Esclarece-se que o IPI possui como elemento nuclear as operações de industrialização, assim entendidas aquelas que modificam a natureza ou a finalidade de produtos, ou os aperfeiçoem para o consumo, fato jurídico com profundas diferenças em relação às contribuições em tela.

Em que pese a receita bruta de uma pessoa jurídica ter por base, entre outras receitas, aquelas decorrentes de operações de industrialização, a materialidade jurídica receita em nada corresponde a destas operações.

Da mesma forma, não se mostra apropriada a utilização do conceito de insumos adotado na legislação do Imposto de Renda.

⁵ Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, art. 66, §5º e Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, art. 8º, §4º.

Este tributo incide sobre o acréscimo patrimonial da pessoa jurídica, denominado renda ou lucro. Não se confunde, de forma alguma, com receita bruta, que possui sentido bem mais amplo, compreendendo qualquer quantia percebida.

Mesmo que se possa falar que a materialidade jurídica “renda” é mais próxima a “receita” do que “operações de industrialização”, ainda assim as diferenças entre estas figuras impedem que se adote, pura e simplesmente, os entendimentos já consolidados na legislação do Imposto de Renda para a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Desta forma, a busca do conceito de insumos para estas contribuições impõe que se verifique a base econômica destas, ou seja, a receita bruta.

Por outro ângulo, tendo em vista a ausência de uma verdadeira cadeia econômica relacionada à receita bruta, posto dizer respeito a cada contribuinte individualmente considerado, as proposições existentes para as demais exações tributadas pelo regime da não-cumulatividade, quais sejam o IPI e o ICMS, tampouco podem ser utilizadas sem que sejam feitas as devidas adaptações.

Assim sendo, em consonância com o pensamento de Marco Aurélio Greco⁶, mostra-se necessário, para definição do conceito de insumos, a visualização do processo formativo da receita daquela pessoa jurídica. E este processo formativo da receita inclui todos os elementos, sejam eles físicos ou funcionais, necessários para a obtenção desta receita.

Claro que este entendimento não pode vir dissociado das hipóteses previstas na legislação como passíveis da geração de créditos.

O legislador especificou, no artigo 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03, quais situações passíveis de geração de créditos, deixando de fora desta lista determinados custos e despesas.

Caso a lei tivesse por objetivo adotar a generalidade, bastaria fazer uma alusão genérica a toda e qualquer despesa ocorrida e que estivesse sujeita, anteriormente, à tributação pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins.

Como esta não foi a forma adotada pela legislação, não se pode entender como insumos despesas que dizem respeito a todo e qualquer aspecto da atividade de uma empresa.

Pois bem, o artigo 3º destas leis, ao falar de “insumos”, restringe aqueles utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Desta forma, excluem-se deste critério todos os gastos que digam respeito à formação de receitas diferentes daquelas referentes a prestação de serviços ou a produção de bens, tais como as despesas financeiras.

⁶ GRECO, Marco Aurélio. Não cumulatividade do PIS/PASEP e da Cofins. In Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS. PAULSEN, Leandro (coord.). São Paulo: IOB Thompson, 2004, pp.

Isto não quer dizer que tais despesas não possam gerar créditos caso se enquadrem em alguma outra hipótese incluída no artigo 3º, apenas que não se caracterizam como insumos no teor do inciso II deste artigo.

Pelo mesmo raciocínio, as despesas administrativas, por não terem relação ao processo formativo da receita na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens, não geram direito a crédito.

Outro aspecto importante para a definição de determinado bem como insumo é o momento em que este bem é utilizado, se antes, durante ou após o término do processo produtivo.

Como já esclarecido, apenas os bens utilizados no processo produtivo são considerados insumos, de forma que os bens utilizados antes de iniciada a produção, ou após o término desta, não são considerados insumos para fins de geração de créditos.

Do exposto, conceituamos insumo para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins como sendo toda aquisição de bens ou serviços necessários para a percepção de receitas decorrentes da prestação de serviços ou da produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Excluem-se deste conceito as aquisições que, mesmo referentes à prestação de serviços ou produção de bens, não se mostrem necessárias a estas atividades, adquiridas por mera liberalidade, ou por serem necessárias a outras atividades desta pessoa jurídica.

Também não se enquadram como insumos os bens destinados ao ativo imobilizado, posto que os créditos referentes a estes bens estão incluídos em hipóteses distintas de creditamento, e devem ser apropriados por meio de cálculo de depreciação.

Ultrapassadas as exposições iniciais sobre a matéria, é possível adentrarmos na lide propriamente dita.

Aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições

Foram glosados os créditos referentes a aquisições de insumos da produção contemplados com a redução da alíquota zero.

A recorrente afirma que, com o advento do art. 16 na MP nº 206/04, alterado para art. 17 quando da conversão na Lei nº 11.033/04, permitiu-se a apropriação destes créditos. Afirma ainda que, havendo a tributação no momento em que ocorre a saída do produto no qual foi utilizado o insumo adquirido à alíquota zero, deve ser mantido o crédito contribuição, em estrita observância ao princípio da não-cumulatividade, segundo o qual se deve fazer incidir a tributação apenas sobre a parcela adicionada ao bem comercializado.

A argumentação da contribuinte, contudo, mostra-se inconsistente.

O inciso II do parágrafo 2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 determinam expressamente que não dão direito a crédito o valor das aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

[...]

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (grifo nosso)

O dispositivo é claro quanto a necessidade de a aquisição estar sujeita ao pagamento da contribuição. A tributação sob alíquota zero, embora inserta no campo da incidência tributária, não possui qualquer conteúdo econômico positivo.

Mostra-se irrelevante, portanto, o fato dos bens adquiridos serem utilizados como insumos, pois, no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, somente existirá direito a crédito em relação a aquisições de bens ou serviços sujeitos ao pagamento das contribuições.

Quanto ao artigo 17 da Lei nº 11.033/04, este apenas define que "*as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações*", em nada modificando a norma estabelecida pelo inciso II do parágrafo 2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Perceba-se que, enquanto o artigo 17 da Lei nº 11.033/04 tem por destinatário da norma a pessoa jurídica vendedora, o inciso II do parágrafo 2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 refere-se ao adquirente, como é o caso da recorrente na presente glosa.

Por outro lado, as aquisições à alíquota zero não transferem carga tributária, uma vez que além de não haver débito na saída, o crédito embutido na etapa anterior pode ser ressarcido ao vendedor, não havendo transferência de carga tributária no preço. O que ocorre, de fato, é a aquisição desonerada de carga tributária.

Desta forma, independentemente da saída ser tributada ou não, a aquisição de produtos não sujeitos ao pagamento da contribuição não gera direito a crédito.

Desta feita, mantém-se a glosa dos valores aqui em questão.

Serviços de transporte utilizados na aquisição de bens – insumos (anexo

I)

A autoridade fiscal glosou os créditos apropriados pela recorrente referentes à aquisição de serviços de transporte por estabelecimento industrial devido a não comprovação pela empresa que seriam insumos, ou serviços base de insumos. Aduz ainda não ser possível a apropriação de créditos em relação a fretes decorrentes de entradas e nas aquisições de matérias primas.

A recorrente, ao contrário, afirma que o frete contratado refere-se à aquisição de insumos, tais como de lenha, empregada nas caldeiras, e de soda líquida. Dessa forma,

assim como os insumos adquiridos, o frete arcado na aquisição compõe o seu custo final, sendo passível de geração de créditos.

De fato, conforme defendido pela recorrente, o frete pago na aquisição de insumos é considerado como parte do custo daqueles, integrando o cálculo do crédito da Cofins não cumulativa.

Observo, contudo, que não é qualquer pagamento de frete que dá direito ao crédito.

Fretes pagos na aquisição de insumos desonerados da contribuição, por exemplo, como visto acima, não geram direito a crédito, posto a própria aquisição dos insumos não gerar crédito.

Despesas com o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da própria contribuinte, mas que não integram uma operação de venda, correspondendo, desta forma, a despesas incorridas posteriormente ao processo produtivo, também não se incluem no conceito de insumos, de forma que também não geram direito a crédito.

Mostra-se necessário, portanto, para a apropriação de créditos em relação a despesas com fretes, que seja demonstrado que o frete pago corresponde, efetivamente, ao conceito de insumos do processo produtivo.

A recorrente, contudo, limitou-se, de forma geral, a afirmar que se tratavam de operações de frete relacionadas a aquisições de insumos, trazendo como prova apenas um documento (fls 620) que demonstra a aquisição de insumos sujeitos ao pagamento da contribuição, de forma que deve ser dado provimento ao recurso em relação a esta despesa.

No tocante as demais despesas, devido aos documentos não discriminarem, de forma específica, a natureza destes fretes, bem como quais documentos estão associados a estes, a recorrente não atendeu ao seu ônus probatório de comprovação dos créditos, restando correta a glosa destes créditos.

Serviço de transporte referente a transferências entre centros de custos (anexo II)

A autoridade fiscal glosou os créditos referentes a pagamentos de serviços de movimentação em armazéns da recorrente.

A contribuinte afirma tratarem-se de operações de movimentação e aquisição de insumos realizados dentro de seu estabelecimento industrial, os quais entrariam no custo de seu processo produtivo. Assim, não se trata de transporte de produtos acabados, conforme entende o r. acórdão, e sim movimentação e manuseio de granéis sólidos, movimentação e manuseio de matérias primas, descarga de enxofre, transferência de rocha, transporte interno de resíduos de lagoas.

De fato, conforme sustenta a recorrente, os serviços de movimentação de matérias-primas e resíduos dentro de seu parque industrial enquadram-se como custos de sua produção, e, desta forma, são necessários a percepção de suas receitas, enquadrando-se no conceito de insumos passíveis de geração de créditos.

Mostra-se necessário, contudo, conforme já explicitado, para a apropriação de créditos em relação a despesas com fretes, que os documentos que comprovam estas despesas sejam claros e específicos em relação aos bens que estão sendo transferidos – bens estes necessariamente correspondentes a insumos, e não produtos acabados. Documentos genéricos, que não informam a carga transportada, não se prestam a comprovação, não permitindo a apropriação de créditos.

Desta forma, deve ser revista a glosa dos créditos em relação a pagamentos de serviços de movimentação interna quando comprovadamente referirem-se a transferência de insumos entre estabelecimentos industriais da recorrente, devendo ser mantida a glosa em relação aos documentos que não especifiquem a carga transportada ou que não se refiram a insumos.

Serviços de manutenção de equipamentos industriais e materiais e sobressalentes utilizados

Foram glosados os créditos referentes a lançamentos contábeis registrados nas contas “Manutenção de Equipamentos Industriais”, “Materiais e Sobressalentes para Manutenção” e “Provisão de Serviços de Manut. Equipamentos Industriais.

A recorrente afirma que, em face da complexidade do seu processo produtivo, que tem início na extração mineral dos insumos aplicados na produção de fertilizantes até a composição final desses bens e sua colocação no mercado consumidor, os serviços de manutenção corresponderiam a insumos, tais quais manutenção de iluminação, manutenção nas linhas de transmissão e de equipamentos, já que se referem a itens diretamente vinculados ao processo produtivo.

Em atenção ao alegado, conforme já exposto no início do voto, adota-se o conceito de insumo para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins como sendo toda aquisição de bens ou serviços necessários para a percepção de receitas decorrentes da prestação de serviços ou da produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Excluem-se deste conceito as aquisições que, mesmo referentes à prestação de serviços ou produção de bens, não se mostrem necessárias a estas atividades, adquiridas por mera liberalidade, ou por serem necessárias a outras atividades desta pessoa jurídica.

Tendo em vista o exposto, a definição da lide passa pela verificar se os serviços contratados pela recorrente, de fato, são necessários para a percepção de suas receitas, para assim enquadrarem-se como insumos.

Foram glosados créditos referentes aos seguintes serviços contratados, discriminados por prestador de serviço:

ABB LTDA. – *Serviços de Planejamento de Parada Geral de Manutenção de Complexo de Mineração.*

ACCENTUM MANUTENÇÃO E SERVIÇOS LTDA. – *JP MANUTENÇÃO – Serviços de Manutenção de Subconjuntos, Manutenção de Equipamentos Móveis, Refrigeração e Lubrificação.*

ALMEIDA JUNIOR – EMPREITERA DE OBRAS LTDA. – Serviços de Manutenção de Telhados, de Paredes, Estruturas de Madeiras e Reconstituição de Armazéns.

CEGELEC LTDA. – Serviços de Manutenção de Máquinas e Equipamentos.

CSE – MECÂNICA E INSTRUMENTAÇÃO LTDA. – Serviços de apoio às atividades de instrumentação, remoção, instalação, manutenção corretiva e preventiva em instrumentos.

INDUSTEC COM. E MONTAGEM DE INSTRUMENTAÇÃO LTDA. ME. – Serviços de Manutenção nos Instrumentos e Controles de Segurança.

IRMÃOS PASSAURA & CIA. LTDA. – Serviços de Implantação de Novos Projetos - SEP's e Montagem de Válvulas de Segurança.

MANSERV MONTAGEM E MANUTENÇÃO LTDA. – Serviços de Manutenção Complementar, Telefonia e Iluminação.

PINTURAS YPIRANGA LTDA. – Serviços de Pintura Industrial e Civil.

PSN MONTAGENS E MAN. INDUSTRIAL LTDA. – Serviços de Reforma Geral Externa da Caldeira.

Destaca-se, inicialmente, em conformidade com o conceito de insumos adotado neste voto, que os gastos com a manutenção de equipamentos industriais, dado sua característica de essencialidade ao processo formativo de receita da recorrente, são passíveis de geração de crédito no regime não cumulativo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep.

Observe, contudo, que apenas parte dos serviços contratados correspondem a manutenção de equipamentos industriais. Nesta situação, enquadram-se os serviços prestados pelas empresas ACCENTUM MANUTENÇÃO E SERVIÇOS LTDA. – JP MANUTENÇÃO, CEGELEC LTDA., CSE – MECÂNICA E INSTRUMENTAÇÃO LTDA e INDUSTEC COM. E MONTAGEM DE INSTRUMENTAÇÃO LTDA. ME.

Os serviços prestados pelas empresas ABB LTDA (Planejamento de Parada Geral de Manutenção de Complexo de Mineração), IRMÃOS PASSAURA & CIA. LTDA. (Implantação de Novos Projetos - SEP's e Montagem de Válvulas de Segurança) e PSN MONTAGENS E MAN. INDUSTRIAL LTDA. (Reforma Geral Externa da Caldeira), em que pese não corresponderem a manutenção de equipamentos industriais, tem por finalidade o desenvolvimento da atividade industrial da recorrente, razão pela qual também incluem-se no conceito de insumos, permitindo o creditamento.

No tocante aos serviços prestados pelas empresas ALMEIDA JUNIOR – EMPREITERA DE OBRAS LTDA. (Manutenção de Telhados, de Paredes, Estruturas de Madeiras e Reconstituição de Armazéns), MANSERV MONTAGEM E MANUTENÇÃO LTDA. (Serviços de Manutenção Complementar, Telefonia e Iluminação) e PINTURAS YPIRANGA LTDA. (Serviços de Pintura Industrial e Civil), contudo, constata-se que estes não correspondem ao conceito de insumos.

Perceba-se que tais serviços tem por finalidade a manutenção das instalações da recorrente em sua totalidade; não se mostram, contudo, necessários para o desenvolvimento da atividade produtiva da recorrente.

Assim sendo, uma vez que a inexistência de tais serviços não inviabiliza sua produção industrial, não geram direito a créditos.

Em relação aos materiais empregados na prestação dos serviços, estes concedem direito a crédito nas situações em que os próprios serviços correspondem ao conceito de insumos. Em relação aos demais serviços prestados, ao contrário, devido a estes não enquadrarem-se com insumos, os materiais empregados nestes serviços também não permitem o creditamento.

Serviços aplicados na remoção do gesso

Foram glosados os créditos referentes a gastos com a prestação de serviços de remoção e expedição de gesso e serviços eventuais, prestados pela empresa PORÁ SISTEMA DE REMOÇÕES LTDA.

A recorrente afirma que o serviço de remoção de gesso é essencial para que se possa produzir o ácido fosfórico, e o próprio gesso removido, embora seja obtido na condição de subproduto, seria comercializado na condição de produto final.

Constata-se, de pronto, que o serviço em tela é utilizado no processo industrial da recorrente, de modo a incluir-se no conceito de insumos, permitindo o creditamento.

Desta forma, concede-se o crédito pleiteado pela recorrente em relação a estas despesas.

Locação de equipamentos

A autoridade fiscal glosou os créditos referentes ao aluguel de máquinas e equipamentos contratados junto às empresas ROHR S/A e Locaminas - Locação, comércio e Assistência Técnica Ltda.

A recorrente afirma que em suas atividades é utilizada a “Parada Programada”, que consiste numa rotina de manutenção utilizada pela indústria para a realização de serviços que não podem ser executados com a planta em operação. Essas paradas são realizadas em intervalos pré-determinados, como, por exemplo, a cada 3 ou 4 anos e, nesse momento, determinado setor cessa sua operação, para que todos os bens nele existentes sejam vistoriados.

Antes da realização da parada, é feita uma inspeção detalhada para a análise crítica dos problemas existentes nos equipamentos, visando reduzir a ocorrência de imprevistos, sendo necessária a locação de alguns equipamentos para se evitar que algum setor fique paralisado por muito tempo.

Aduz, em conclusão, que os bens móveis locados foram devidamente utilizados no processo produtivo da empresa.

O direito creditório pleiteado tem por fundamento o inciso IV do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, que permite a apropriação de créditos em relação a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

Constata-se, da análise dos autos, que as máquinas e equipamentos locados foram, de fato, utilizados em sua atividade industrial, bem como foram contratadas junto a pessoas jurídicas, de forma que tais pagamentos correspondem a hipóteses passíveis de geração de créditos.

Desta forma, deve ser revista a glosa destes créditos.

Aquisições de veículos

Foram glosados os créditos relacionados a aquisições de veículos novos, por se tratarem de bens com substituição tributária, nos termos dos incisos I dos artigos 3º das Leis nº 10.637, de 30/12/2002 e nº 10.833, de 29/12/2003, respectivamente.

Os veículos foram revendidos pelos mesmos valores das aquisições, conforme especificado nas notas fiscais anexas ao processo. Com relação às revendas os seus valores foram objeto de ajuste na apuração das contribuições, tendo em vista, que não geram débitos das contribuições nesse tipo de operação.

A recorrente afirma que não se verifica, na hipótese, qualquer das situações previstas no mencionado I dos artigos 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, pois os veículos não foram adquiridos pela recorrente com o fim específico de revenda.

O fato de os veículos terem sido imediatamente revendidos decorre de uma simples questão operacional, uma vez que, após a compra, a recorrente verificou não serem os bens necessários ou oportunos naquele momento.

Os veículos em questão foram adquiridos com a finalidade de serem aplicados nas suas atividades operacionais previstas em Estatuto Social. Tanto é assim que a revenda ocorreu pelo mesmo custo de aquisição, como atesta a própria Fiscalização. Sustenta ainda que a atividade de concessionária de veículos não está abarcada por seu objeto social.

Aduz, por outro lado, que ainda que se admita como válida a premissa de que os veículos adquiridos não geram direito a crédito do PIS e da Cofins ainda sim a glosa efetuada pela Fiscalização não deve prevalecer, pois a recorrente submeteu a receita decorrente da venda dos veículos na apuração do PIS e da Cofins devidos.

Nesta operação, anularam-se os efeitos do crédito anteriormente apropriados pela requerente, sendo inócuo o ajuste pretendido pela Fiscalização.

Alega que o ajuste realizado pela Fiscalização consistiu em, por um lado, glosar o crédito apropriado quando da aquisição dos veículos automotores. Por outro lado, considerando que a revenda ocorreu pelo mesmo valor de aquisição e que esta foi submetida a débito das contribuições do PIS e da COFINS, a Fiscalização efetuou o estorno em valor equivalente ao crédito apropriado na apuração das contribuições.

Contudo, ao efetuar os cálculos da forma exposta, a Fiscalização equivocou-se, pois estornou apenas os débitos relativos às revendas ocorridas no mês de julho de 2005, deixando de efetuar o estorno com relação às revendas realizadas no mês de agosto.

Salienta ainda que as vendas dos referidos veículos não foram realizadas no próprio mês da compra, mas sim, após o recebimento desses pela recorrente, que ocorreu no mês de fevereiro de 2006.

A questão, portanto, restringe-se a definir se a aquisição de veículos novos, feitas diretamente das concessionárias, permite a apuração de créditos no regime não cumulativo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep.

Neste ponto, ressalta-se, inicialmente, o disposto na legislação de regência destas contribuições, que veda o direito a créditos na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento destes tributos:

Lei nº 10.637/2002 (PIS/Pasep)

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

[...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004).

[...] (grifo nosso)

Lei nº 10.833/2003 (Cofins)

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

[...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...] (grifo nosso)

Esclarece-se ainda que a comercialização de veículos novos encontra-se submetida ao regime concentrado de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme determina a Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, da qual se transcreve os principais dispositivos relacionados ao tema:

Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público PIS/ PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

Art. 3º As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores, relativamente às vendas dos produtos relacionados nos Anexos I e II desta Lei, ficam sujeitos à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

§ 2º Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, relativamente à receita bruta auferida por comerciante atacadista ou varejista, com a venda dos produtos de que trata: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

I – o caput deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II – o caput do art. 1º desta Lei, exceto quando auferida pelas pessoas jurídicas a que se refere o art. 17, § 5º, da Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

[...] (grifo nosso)

De acordo com a Lei nº 10.485/2002, a apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidente sobre a receita de venda de veículos é realizada de forma concentrada nos fabricantes e nas importadoras com alíquotas majoradas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente.

As receitas auferidas pelo atacadista ou varejista na venda destes veículos, contudo, estão sujeitas à alíquota zero.

Em sendo estas as disposições legais aplicáveis a questão, e tendo em vista que as operações de revenda de veículos novos da concessionária para a recorrente não se

sujeitam ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, resta claro que tais aquisições não geram direito ao crédito no regime da não-cumulatividade deste tributos.

No tocante à exclusão dos valores das vendas dos veículos da receita da recorrente, verifica-se que o procedimento da autoridade fiscal foi correto, posto que apenas pode ser excluídos estes valores no momento em que as receitas são efetivamente obtidas.

Da diligência

Conforme já explicitado no início deste voto, o procedimento de diligência restringe-se a situações em que a autoridade julgadora tem dúvidas em relação às provas oferecidas pelas partes, de forma a impossibilitar o julgamento.

Não se trata, como visto, da situação em tela, posto que as provas constantes dos autos foram suficientes para que este órgão julgador proferisse o presente acórdão.

Desta forma, indefere-se o pedido de diligência.

Diante de todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos deste voto.

Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto - Relator