



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

Processo n° 13971.001497/2005-61
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3802-004.256 – 2ª Turma Especial
Sessão de 19 de março de 2015
Matéria DCOMP Eletrônico - Pagamento a maior ou indevido
Recorrente Buettner S.A. Indústria e Comércio
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NEGATIVA DE PEDIDO DE DILIGÊNCIA. CAUSA DE NULIDADE NÃO MATERIALIZADA.

O direito processual tem como regra o princípio da instrumentalidade das formas, segundo o qual, com respeito à nulidade do processo, somente àquela que sacrifica os fins de justiça deve ser declarada pela autoridade julgadora.

É legítima a decisão de primeira instância que denega pedido de diligência cujo pleito é demasiadamente genérico, sem a formulação de questionamentos pontuais mercedores de uma diligência para saneamento da suposta dúvida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS COMO INSUMOS. CREDITAMENTO. AMPLITUDE DO DIREITO. REALIDADE FÁTICA. ENQUADRAMENTO DE BENS E SERVIÇOS COMO INSUMO NOS TERMOS DO REGIME. DEFICIÊNCIA PROBATÓRIA. DIREITO CREDITÓRIO NÃO RECONHECIDO.

No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, as Leis 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003 (art. 3º, inciso II) possibilitam o creditamento tributário pela utilização de bens e serviços como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou ainda na prestação de serviços, com algumas ressalvas legais.

O escopo das mencionadas leis não se restringe à concepção de insumo tradicionalmente proclamada pela legislação do IPI e espelhada nas Instruções Normativas SRF n.ºs 247/2002 (art. 66, § 5º) e 404/2004 (art. 8º, §

4º), sendo mais abrangente, posto que não há, nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, qualquer menção expressa à adoção do conceito de insumo destinado ao IPI, nem previsão limitativa à tomada de créditos relativos somente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Assim, devem ser considerados como insumos os bens utilizados diretamente no processo produtivo (fabril) da empresa, ainda que não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, mas que guardem estreita relação com a atividade produtiva.

Contudo, deve ser afastada a interpretação demasiadamente elástica, e sem base legal, no sentido de dar ao conceito de insumo uma identidade com o de despesa dedutível prevista na legislação do imposto de renda, posto que a Lei, ao se referir expressamente à utilização do insumo na produção ou fabricação, não dá margem a que se considerem como insumos passíveis de creditamento despesas que não se relacionem diretamente ao processo fabril da empresa.

Logo, há que se conferir ao conceito de insumo de que trata a legislação do PIS e da COFINS um sentido próprio, extraído da materialidade desses tributos e atento à sua conformação legal expressa: são insumos os bens e serviços utilizados (aplicados ou consumidos) diretamente no processo produtivo (fabril) ou na prestação de serviços da empresa, ainda que, no caso dos bens, não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Realidade em que foram acostados aos autos elementos suficientes para a caracterização como insumo de alguns dos bens e serviços adquiridos e contratados pela recorrente, os quais deverão ser considerados para fins de creditamento da contribuição.

COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS CALCULADOS A PARTIR DOS CUSTOS COM ELETRICIDADE. TAXA DE RELIGAÇÃO E PARCELAMENTO. POSSIBILIDADE.

A taxa de religação e o parcelamento de energia elétrica se enquadram na hipótese de creditamento objeto do regime da não-cumulatividade da COFINS previsto no inciso III do artigo 3º da Lei nº 10.833 de 2003, inerente a custos com energia elétrica.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA DO PIS/PASEP E DA COFINS. DESCONTO DE CRÉDITOS CALCULADOS SOBRE DESPESAS FINANCEIRAS. PAGAMENTOS A EMPRESAS DE *FACTORING* E DESPESAS COM MORA. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

O inciso V do artigo 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 autoriza o desconto de créditos calculados sobre despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, exceto de optantes pelo SIMPLES.

Por falta de previsão legal, não é possível o desconto de créditos calculados sobre pagamentos a empresas de *factoring*, além de outras moras decorrentes de pagamentos em atraso a fornecedores.

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. ESTOQUE DE ABERTURA. ICMS.

O valor do ICMS, quando recuperável, não compõe o valor do estoque de abertura, e não gera créditos presumidos quando da mudança do regime cumulativo para o da não-cumulatividade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado. Vencidos os conselheiros Bruno Curi, Cláudio Pereira e Solon Sehn, na parte em que votaram para também incluir, na base de cálculo do crédito reconhecido, os valores pagos a título de correção monetária da energia elétrica.

(assinado digitalmente)

Mércia Helena Trajano Damorim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Bruno Maurício Macedo Curi, Cláudio Augusto Gonçalves Pereira, Francisco José Barroso Rios, Mércia Helena Trajano Damorim, Solon Sehn e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 4ª Turma da DRJ Florianópolis (fls. 799/828 da cópia digitalizada do e-processo, doravante utilizada como padrão de referência), a qual, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela interessada contra a parte que não foi reconhecida do pedido de ressarcimento de aduzidos créditos da COFINS relativo ao primeiro trimestre de 2004.

Por bem descrever os fatos, reproduzo, abaixo, o relatório objeto da decisão recorrida.

*Trata o presente processo de **Pedido Ressarcimento** de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, relativo ao primeiro trimestre de 2004, no valor de **R\$ 542.779,09**.*

Relatório de Auditoria Fiscal

Na apreciação do pleito, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal em Blumenau/SC pelo seu deferimento parcial, fazendo-o com base no não acatamento de valores indevidamente incluídos na base de cálculo do crédito apurado pela contribuinte, conforme informado em Dacon e confrontado com as informações e registros por ela apresentados em resposta a intimações fiscais.

A Autoridade Fiscal relata que ante discrepâncias verificadas entre os montantes das operações, apurados por CFOP, registrados no LRE e os consignados na memória de cálculo (do valor informado em cada linha do Dacon), adotou na análise e apuração da base de cálculo do crédito da contribuinte o seguinte procedimento:

- em sendo o valor apurado no LRE idêntico ao da memória de cálculo, tal valor foi o considerado como o ponto de partida para o desconto das notas fiscais desconsideradas na análise, resultando em valor ajustado pela diferença;

- quando o valor apurado no LRE foi inferior ao da memória de cálculo, a diferença foi glosada por falta de comprovação, tendo sido o valor do LRE adotado como o ponto de partida para o desconto das notas fiscais desconsideradas na análise, obtendo-se, assim, um valor ajustado;

- quando superior o valor obtido no LRE, deste foram extraídos os valores das notas fiscais desconsideradas: caso o valor resultante tenha sido superior ao informado na memória, validou-se o valor da própria memória para fins de determinação do máximo admissível, em relação ao CFOP em análise; caso o valor resultante tenha sido inferior ao informado na memória, considerou-se este como sendo o valor ajustado (e o máximo admissível);

A Autoridade Fiscal assenta, então, que para os montantes das operações registradas, apurados por CFOP das entradas, obteve-se valores ajustados ou valores da memória validados na análise (máximo admissível por CFOP), cujo somatório foi adotado como o máximo admissível em relação à respectiva linha do Dacon, cujo valor do crédito compõem.

Tendo em conta a sistemática acima, foram excluídos da base de cálculo do crédito apurado pela contribuinte os valores que seguem:

a) aquisições de insumo - da linha 02 da ficha 06 do Dacon:

- as diferenças verificadas nos casos em que os montantes (referentes às entradas com CFOP 1407, 1949 e 2101) indicados na memória de cálculo são superiores aos obtidos a partir do LRE, por falta de comprovação das operações;

- os valores das notas fiscais, cujas cópias se encontram presentes nos autos, por não se referirem a insumos; a Autoridade Fiscal traz uma listagem dessas notas contendo o número, CFOP, valor e "DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS";

- por fim, ajustados os valores, as diferenças entre estes valores e os valores máximos a serem admitidos para o crédito referente a linha 02 do Dacon;

b) aquisições de serviços - linha 03 da ficha 06 do Dacon:

- as diferenças verificadas nos casos em que os montantes (referentes às entradas com CFOP 1949, 2125, 2949) indicados na memória de cálculo são superiores aos obtidos a partir do LRE, por falta de comprovação das operações;

- os valores das notas fiscais, cujas cópias se encontram presentes nos autos, por não se referirem a serviços considerados como insumo; a Autoridade Fiscal traz uma listagem dessas notas contendo o número, CFOP, valor e "DESCRIÇÃO DOS SERVIÇOS";

- por fim, ajustados os valores, foram glosadas as diferenças entre estes valores e os valores máximos a serem admitidos para o crédito referente a esta linha do dacon;

c) despesas com energia elétrica - linha 04 da ficha 06 do Dacon: valores consignados nas faturas de energia cobrados a título de taxa de religação, parcelamento, correção monetária, multa, iluminação pública e juros de mora, por consistirem de valores não relacionados ao consumo, nos termos prescritos na legislação;

d) despesas financeiras - linha 07 da ficha 06:

- por não consistirem de despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos obtidos junto a pessoa jurídica com sede no País, nos termos prescritos no art. 3º, inciso V, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, os valores referentes a: 1) pagamentos de juros de mora decorrentes de atraso no pagamento de duplicatas; 2) pagamentos efetuados a empresas de fomento mercantil (factoring); e 3) pagamentos efetuados a empresas não consideradas instituições financeiras;

- o valor referente à diferença apurada, a partir dos documentos apresentados pela contribuinte (informação à folha 191 e Razão com Contrapartidas, às folhas 315 a 321), do deságio líquido do mês de março de 2004;

Consta ainda que a interessada apropriou crédito presumido relativo ao estoque de abertura (linha 20, ficha 06 do Dacon); intimada apresentou a memória de cálculo correspondente, da qual foram excluídos os valores referentes a materiais de consumo e conservação, por não consistirem de bens destinados à revenda ou insumos e os valores referente ao ICMS, que quando recuperáveis, não devem ser incluídos no custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas.

Da Manifestação de Inconformidade

1. Irresignada, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade onde contesta, primeiro, a **glosa de valores referentes a aquisição de insumos**.

Em relação às diferenças existentes entre o LRE e a memória de cálculo, insurge-se contra a adoção pela Autoridade Fiscal do menor valor informado nos demonstrativos apresentados. Nesse sentido aduz que "...nem todos os bens ingressados na empresa, que necessariamente devem constar do livro de registro de entradas, geram direito ao correspondente crédito de PIS/COFINS. Assim, é lógico e natural que em determinadas situações o LRE seja superior à memória de cálculo".

Segue, apontando "alguns equívocos da empresa e também da fiscalização", que defende não poderem "tolher o cristalino crédito de seu direito"; os equívocos, que diz comprovar por meio dos documentos "Doc. nº 3" e "Doc. nº 4" em anexo, são:

a) janeiro - CFOP 1407 - os insumos correspondentes estão lançados na conta 1101;

b) janeiro - CFOP 1949 - insumos constantes do LRE - provável equívoco da fiscalização na conferência dos documentos apresentados;

c) janeiro - CFOP 2101 - os insumos correspondentes estão lançados na conta 2122;

d) fevereiro - CFOP 1949 - insumos constantes do LRE - provável equívoco da fiscalização na conferência dos documentos apresentados;

e) março - CFOP 1949 - insumos constantes do LRE - provável equívoco da fiscalização na conferência dos documentos apresentados.

Alega, ainda, que os materiais cujos valores foram glosados se tratam se insumos, conforme do “doc. nº 4”, pois estão “relacionados diretamente à sua atividade produtiva”. Nesse sentido, aduz a contribuinte:

9. A título meramente exemplificativo e aleatório, citam-se as seguintes glosas procedidas, que não podem prosperar, ante o enquadramento legal do crédito pretendido:

a) palet - material de embalagem;

b) barras de ferro - utilizadas na montagem dos quadros da estamperia

c) oxigênio - utilizado para solda dos quadros da estamperia;

d) bateria - utilizada na empilhadeira, diretamente vinculada à produção;

e) gás - combustível da empilhadeira;

f) lona de freio - para empilhadeiras e teares.

g) material elétrico/eletrônico - reposição e conserto das empilhadeiras da fábrica;

h) óleo diesel - combustível das máquinas da produção;

i) lubrificantes - utilizados nas máquinas da produção;

j) tintas - utilizada na reforma das máquinas da produção;

k) pórtico empilhável - armazenamento e transporte de insumos;

l) adesivo - cola dos quadros da estamperia

m) canecos brancos 5 litros - utilizados para jogar tinta nos quadros da estamperia;

n) ribbom - usado para impressão de etiquetas dos produtos.

E por fim, alega que mesmo que algum dos bens glosados pela fiscalização, não se constituam em insumos, na acepção concebida pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, ainda assim lhe cabe direito aos créditos pretendidos, ante o que dispõe a Constituição Federal acerca da matéria.

Nesse sentido, defende que, com a edição da Emenda Constitucional nº 42/2003, a aplicabilidade do princípio da não-cumulatividade às contribuições sociais ganhou contornos constitucionais, passando a estar prevista no § 12, acrescentado ao art. 195 da CF/88. E que, em assim sendo, em que pese as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, serem anteriores à mencionada previsão constitucional, resta evidente que “toda sua regulamentação, e também alterações posteriores, deve ser harmonizada e

compatibilizada com a sistemática constitucional vigente para esse instituto”. Com base na doutrina, passa então a discorrer, longamente, sobre a sistemática de tributação não-cumulativa, trazendo, dentre outros, os dizeres que seguem transcritos:

No caso da COFINS e do PIS, tratando-se de tributos incidentes sobre o faturamento e a receita, para que a não-cumulatividade seja efetivamente implementada, deve-se outorgar créditos sobre todas as mercadorias, insumos, custos e demais despesas incorridas ou pagas que se mostrem necessárias à obtenção dos recursos tributáveis por essas exações, sob pena de tornar sua incidência, ainda que parcialmente, cumulativa, e, portanto, inconstitucional.

(...)

Vale dizer, na sistemática da incidência tributária não-cumulativa, a regra é que o tributo incidente na etapa anterior seja sempre aproveitado pelo contribuinte empresário na etapa subsequente, onerando apenas o valor por ele incrementado na operação.

Portanto, a vedação ao crédito, por qualquer motivo que seja, é exceção à regra, não podendo prevalecer acaso não esteja constitucionalmente autorizada.

(...)

Com efeito, isto se pode afirmar porque o objetivo da concessão de créditos para o abatimento (compensação) do COFINS e do PIS devidos, é o mesmo da concessão de créditos para a diminuição do ICMS e do IPI devidos, qual seja, ao menos sob o ponto de vista econômico, tributar apenas a riqueza adicionada ou agregada em cada etapa do ciclo econômico, evitando-se a incidência cumulativa ou em cascata também da COFINS e do PIS, de sorte a racionalizar e melhor distribuir a tributação ao longo da cadeia produtiva, dinamizando a economia.

(...)

Ademais, tendo a EC n. 42/2003, ao incluir o § 12 ao art. 195 da CF/88, atribuído ao legislador ordinário tão-somente a aptidão de estabelecer os ramos de atividade que estariam sujeitos ao princípio da não-cumulatividade, não se lhe mostra dado, dentro do campo das mercadorias, insumos, custos e demais despesas ligadas à obtenção de receitas tributáveis pela COFINS e pelo PIS, permitir a fruição de créditos em relação a uns e tolhe-la em relação a outros.

(...)

Com isto em mente, resta inquestionável o direito da empresa de ver reconhecidos os créditos pretendidos, pois a legislação ordinária assim lhe assegura, e *eventuais* hipóteses que não se enquadrem nas Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03 devem ser aceitas, ante o que dispõe § 12 ao art. 195 da CF/88, nos termos acima alinhados.

2. Também em relação às glosas de valores referentes a aquisição de serviços, inicia sua contestação afirmando que as diferenças apontadas entre o LRE e a memória de cálculo ocorreram em razão dos valores terem sido lançados equivocadamente em outras contas e que igualmente houve lapsos da fiscalização, pois valores constantes do LRE não foram identificados, embora regularmente lançados naquele documento (conforme “Doc. n.º 3 e Doc. n.º 4, em anexo). Lista então os equívocos, como segue:

36. Eis a origem das divergências: **(a) fevereiro - CFOP 1949** -equivoco do fiscal, pois os lançamentos constam do LRE e da planilha disponibilizada à fiscalização; **(b) fevereiro - CFOP 2125** - por equívoco, a diferença de R\$ 1.123,50 foi lançado no CFOP 2124; **(c) março - CFOP 1949** - equivoco do fiscal, pois os lançamentos constam do LRE e da planilha disponibilizada à fiscalização; e **(d) março - CFOP 2949** -equivoco do fiscal, pois os lançamentos constam do LRE e da planilha disponibilizada à fiscalização.

Outrossim, argumenta que muitos dos serviços glosados pela fiscalização consistem de serviços que se enquadram no campo de crédito admitido pelas próprias Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003 e diz que:

39. Entre tais hipóteses, podem ser citadas, a título exemplificativo, as seguintes **(doc. nº 6)**:

a) industrialização por encomenda - operações lançadas no arquivo anexo **(doc. nº 4)** no CFOP 1124;

b) tratamento de efluentes - sem o que as suas atividades restam inviabilizadas, por questões ambientais;

c) serviço de faxina - destinado à área industrial;

d) serviços da empresa Transportec - conserto da máquina empilhadeira;

e) substituição do óleo do transformador - sem isto não há entrada de energia elétrica em seu estabelecimento;

f) serviços da empresa Refrigeração Brusquense - climatização dos setores de fiação e tecelagem. Sem isto, as máquinas arrebentam os fios por ausência de umidade;

g) serviços da empresa Biz - manutenção de maquinado da produção;

h) serviços da empresa Motores Oliveira - rebobinamento de máquinas da produção.

(...)

41. Ademais, na eventualidade de alguma operação ser afastada face à legislação ordinária, ainda assim persiste o crédito pretendido, frente à matriz constitucional do crédito perseguido, nos moldes alinhados no tópico III supra.

3. *No tocante às **despesas financeiras**, afirma que a diferença de R\$ 17.487,79, decorrente da diferença entre créditos e débitos na conta deságio líquido do mês de março, decorre do fato de a Autoridade Fiscal não ter considerado “o pagamento da fatura nº 980/03, neste exato valor (doc. nº 7)”.*

No mais, alega que “não pode prosperar o entendimento da fiscalização, no sentido de que os pagamentos implementados a factorings não caracterizariam despesas financeiras” e que “também aqui se fazem integralmente aplicáveis os argumentos lançados no tópico III, que indicam o amplo e irrestrito direito ao crédito de PIS/COFINS”.

4. *Quanto as glosas em relação ao **estoque de abertura**, argumenta:*

47. Pois bem, inicialmente, no que se refere aos bens de uso e consumo, novamente a contribuinte invoca a argumentação lançada no tópico III supra, que atesta, cristalinamente, o direito amplo e irrestrito ao crédito de PIS/COFINS, não havendo lugar à interpretação restritiva da autoridade fazendária.

48. De outra parte, quanto à inclusão do ICMS, com o devido respeito, beira às raias da imoralidade administrativa negar o direito ao crédito correlato, quando se tem em vista que tal importância é computada na base de cálculo do PIS/COFINS.

49. E cediço que o fisco, ao exigir os tributos em referência, inclui o ICMS na apuração. Não é justo e nem jurídico, portanto, negar o crédito, tendo em vista a incidência do PIS/COFINS sobre esta importância.

5. *Com relação à energia elétrica, defende: que a própria legislação ordinária permite o crédito de todas as despesas relacionadas e necessárias ao seu fornecimento e que não poderia receber energia elétrica sem pagamento das despesas em referência. Conclui que, por ser obrigada a estas despesas para ter acesso à energia elétrica, é certo o direito à inclusão do respectivo valor no cálculo do crédito presumido, da forma admitida pela Constituição Federal e pela legislação ordinária.*

Ao final de suas alegações pugna, com base no art 16, IV, do Decreto nº 70.235/72, pela realização de diligência fiscal para que, diante do acompanhamento da atividade produtiva da empresa, reste respondida a questão “se os bens e serviços glosados do cálculo geram direito a crédito, frente ao que dispõem as Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003?”

Em face do exposto, requer seja recebida e julgada procedente a presente manifestação de conformidade, e concedido integralmente o crédito cujo ressarcimento foi requerido.

Não obstante, os argumentos aduzidos pela reclamante não foram acolhidos pela primeira instância, nos termos do acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

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

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

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Nos processos administrativos referentes a repetição de indébito, cabe ao contribuinte, em sede de Manifestação de Inconformidade, provar o teor das alegações que contrapõe aos argumentos postos pela Autoridade Fiscal para não acatar, ou acatar apenas parcialmente o pleito repetitório.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2004

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

A legislação é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento: somente dão direito à crédito os custos com bens e serviços tidos como insumos diretamente aplicados na produção de

bem destinado à venda e as despesas e os encargos expressamente previstos na legislação de regência.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade da Cofins, para fins de creditamento de valores, somente são considerados como insumos na fabricação ou produção de bens destinados à venda: as matérias primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de sua aplicação direta no processo produtivo do bem destinado à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados diretamente na produção ou fabricação do produto destinado à venda.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA. CREDITAMENTO. PREVISÃO LEGAL.

Por expressa previsão legal, dão direito a crédito os valores gastos com energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não gerando crédito os valores incluídos na fatura de energia em relação aos quais não há qualquer permissivo legal para tanto.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. ESTOQUE DE ABERTURA. ICMS.

O valor do ICMS, quando recuperável, não compõe o valor do estoque de abertura, não gerando créditos presumidos quando da mudança do regime cumulativo para o da não-cumulatividade.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada da referida decisão em 06/10/2011 (fls. 833), a interessada, em 07/11/2011 (uma segunda feira), apresentou o recurso voluntário de fls. 834/850, onde reitera os argumentos apresentados na primeira instância, reclamando ainda pela nulidade do acórdão vergastado por ter indeferido a diligência requerida, em suposta ofensa ao princípio da verdade material.

Diante do exposto, requer seja anulado o acórdão vergastado ou, alternativamente, seja dado provimento ao recurso, para conceder integralmente o crédito cujo ressarcimento fora requerido.

É o relatório.

Voto

Da admissibilidade do recurso

O recurso merece ser conhecido por preencher os requisitos formais e materiais exigidos para sua aceitação.

Da suposta nulidade do acórdão recorrido

Antes de adentrar no exame das questões atinentes ao direito em vista do regime da não-cumulatividade, examino o argumento da recorrente em defesa da nulidade do

acórdão por este haver indeferido a diligência requerida, em aduzida ofensa ao princípio da verdade material.

A diligência foi solicitada com fundamento no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, "para que a fiscalização acompanhe a atividade produtiva da empresa" e, assim, comprove a subsunção dos bens e serviços glosados ao conceito de insumos encampado pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Especificamente, o questionamento que a reclamante apresenta para ser respondido na diligência é "se os bens e serviços glosados do cálculo geram direito a crédito, frente ao que dispõem as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03".

Com efeito, o inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 (com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93) garante à reclamante o direito de pleitear

as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

Porém, nos termos do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72 (com a nova redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93), o julgador – que também poderá determinar de ofício a realização de perícias – tem o direito de deliberar pelo indeferimento dos pedidos nesse sentido se considerá-los "[...] prescindíveis ou impraticáveis [...]".

É nessa última hipótese, pois, que se enquadra o caso posto em exame, cujo pedido de diligência envolve pleito demasiadamente genérico, vez que os bens e serviços enumerados em seu recurso o são apenas a título exemplificativo, sem nenhuma correlação com nota fiscal de aquisição acostada aos autos ou a eventual documentação técnica alusiva à utilização do bem ou do serviço no processo produtivo.

Com efeito, acaso o sujeito passivo entendesse que determinado custo ou despesa glosado, por razões técnicas específicas, devesse ser enquadrado como insumo, deveria ter acostado aos autos informações concernentes à questão, ou ainda, formulado questionamentos pontuais porventura merecedores de uma diligência para saneamento da suposta dúvida.

Contrariamente, a diligência requerida pelo sujeito passivo é de conteúdo genérico, devendo, pois, ser rejeitada. No mais, não há nos autos nenhuma questão que deva ser elucidada mediante diligência.

No que concerne à análise documental e à quantificação do crédito faço meus os fundamentos apresentadas no voto condutor do acórdão recorrido, da i. relatora a AFRFB Andréa Luiza Vasconcelos Mendes, abaixo reproduzidos:

No caso específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, o contribuinte cumpre o ônus que a legislação lhe atribui, quando traz 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.

A razão pela qual estas considerações são feitas neste item preambular do voto é a de que, como se verá em relação a grande parte dos créditos pleiteados no presente processo (ver itens a seguir), a contribuinte se limita a apresentar listagens e/ou registros contábeis e/ou documentos nos quais a falta de vinculação entre eles e a imprecisa identificação dos serviços e/ou bens adquiridos como pretensos insumos, impossibilita a confirmação da efetiva ocorrência da operação alegada e/ou a perfeita e minudente cognição do conteúdo das operações negociais instrumentadas por aqueles registros, listagens e documentos.

O que há de se aqui firmar, portanto, é que quando tal imprecisão na comprovação da operação e ou identificação da origem e natureza do crédito atinge de modo generalizado o pedido formulado pelo contribuinte, não há como, em sede de julgamento administrativo, suprir esta omissão do contribuinte, em termos de cumprimento de seus onus probandi.

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 e, por óbvio, comprove a ocorrência desta.

(grifos nossos)

Enfim, no caso presente tem-se que o pedido de diligência, de forma esborçada, não foi acolhido, em vista da forma genérica e imprecisa quanto aos pontos supostamente carecedores de esclarecimento.

E é essencialmente pelo caráter genérico da defesa que entendo não poderá ser dado provimento ao recurso em relação à aquisição de alguns bens e serviços os quais, aparentemente, relacionam-se sim ao processo de industrialização da interessada. Essa questão será abordada com mais detalhes doravante.

Portanto, entendo que não há nenhuma razão para acolher o pedido de nulidade da decisão *a quo*, eis que a mesma não me parece minimamente maculada por vício que justifique a sua anulação.

Do regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS. Amplitude do conceito de insumo diante das atividades exercidas pela suplicante.

Conforme relatado, a lide decorre de pedido de ressarcimento da COFINS do primeiro trimestre de 2004, no montante de R\$ 542.779,09, reconhecido apenas em parte pela unidade de origem, e cuja manifestação de inconformidade foi considerada improcedente pela DRJ Florianópolis.

O direito em discussão diz respeito ao regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, instituído, respectivamente, pelas Lei nºs 10.637, de 30/12/2002, e 10.833, de 29/12/2003.

Documento assinado em 09/04/2015 conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 31/03/2015 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS, Assinado digitalmente em 31/

03/2015 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS, Assinado digitalmente em 08/04/2015 por MERCIA HELENA TRAJA

NO DAMORIM

Impresso em 09/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Assim, aludido regime de incidência não-cumulativa foi inaugurado em relação ao PIS/Pasep, fruto da Medida Provisória nº 66, de 2002, posteriormente convertido na Lei nº 10.637/2002. Os efeitos do regime em tela, alusivos à não-cumulatividade do PIS/Pasep, passaram a atingir os fatos geradores a partir de 1º de dezembro de 2002. Quanto à não-cumulatividade da COFINS, objeto da Lei nº 10.833/2003 (conversão da Medida Provisória nº 135/2003), a vigência do regime se deu a partir de 1º de fevereiro de 2004.

Ressalvadas as exceções legais, estão sujeitas à incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda que apuram o IRPJ com base no lucro real.

A legislação pertinente ao regime autoriza, de fato, o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica, nos termos dos artigos 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. O cálculo do crédito é realizado mediante a aplicação das mesmas alíquotas específicas para o PIS/Pasep e para a COFINS sobre referidos custos, despesas e encargos (vide artigo 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003). Referidas leis, em seus correspondentes artigo 3º, § 2º, fazem algumas ressalvas ao direito de creditamento em tela¹.

O inciso II do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 prevê o cálculo de créditos a serem descontados ou ressarcidos em relação a bens e serviços **utilizados como insumos** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes.

Eis, aqui, uma das questões mais controvertidas em relação à não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS: definir o que são insumos para fins de creditamento das citadas contribuições.

Ressalte-se que as normais legais *stricto sensu* que prevêm a não-cumulatividade (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003) são omissas quanto ao alcance do termo “insumo” para fins de cálculo do crédito atinente a referidas contribuições. Tal amplitude terminológica encontra-se disposta apenas em norma de natureza infralegal, qual seja, no § 5º, do artigo 66, da IN SRF nº 247, de 21/11/2002 (dispositivo incluído pela IN SRF nº 358, de 09/09/2003) – não-cumulatividade do PIS/Pasep –, bem como nos incisos I e II do § 4º, do artigo 8º, da IN SRF nº 404, de 12/03/2004 – não-cumulatividade da COFINS –, segundo os quais, para fins de aquisição de bens e serviços utilizados como insumos, deverão ser assim concebidos, aqueles:

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

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

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

¹ Assim, não dará direito a crédito o valor da mão-de-obra paga a pessoa física (hipótese prevista originariamente nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), bem como (e agora incluídas pela Lei 10.865/2004) as quantias despendidas na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, e aqui (isenção), quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

II - utilizados na prestação de serviços:

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

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

Especificamente sobre o critério adotado pela IN SRF nº 404/2004 para a definição de insumo, o conselheiro desta Tuma de julgamento, Solon Sehn², ressalta que

[...] não é válida a equiparação [à legislação do IPI] realizada pela instrução normativa. A contribuição não incide apenas sobre operações que tenham por objeto produtos industrializados. Tais negócios jurídicos abrangem parte da materialidade da exação, que é muito mais ampla e alcança todos os atos de acréscimo ao patrimônio líquido do contribuinte (receita bruta). Desse modo, a aplicação do conceito de insumo da legislação do IPI gera como efeito prático a limitação da não cumulatividade da contribuição a uma parcela dos fatos tributados, mantendo o efeito cascata em relação às demais receitas auferidas pelo contribuinte. Ao mesmo tempo, compromete de forma irremediável a maior virtude da legislação: a previsão de um conceito amplo de insumo, capaz de garantir uma salutar e indispensável maleabilidade da lei em face do dinamismo da atividade empresarial. Uma restrição dessa natureza somente poderia ser prevista em lei formal, diretamente na Lei nº 10.833/2003, inclusive porque, ao reduzir o montante do crédito dedutível, a instrução normativa implica o aumento do valor do tributo devido por meio de analogia, o que é vedado pelo art. 108, § 1º, do Código Tributário Nacional.

Defende ainda que a Lei nº 10.833/2003 adotaria “[...] um conceito de insumo claramente ligado à noção de custo de produção prevista de forma exemplificativa na legislação do imposto de renda (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º; Decreto nº 3.000/1999, arts. 290 e 291)”³.

Há ainda os que apregoam a ampla consideração como insumo de todas as despesas da empresa, como Natanael Martins⁴, em sintonia com a tese sustentada pela recorrente. Segundo ele, pelo fato de as contribuições em comento alcançarem a receita total das entidades, a única forma de assegurar sua integral não-cumulatividade seria se “os créditos apropriáveis alcançarem todas as despesas necessárias à consecução das atividades da empresa”.

Para Marco Aurélio Greco⁵ os insumos para fins de PIS/Pasep e Cofins não se equiparam àqueles indicados pela legislação do Imposto de Renda, uma vez que há distinção material entre receita e renda. Patrícia Madeira, ao estudar a questão da não-cumulatividade, e

² SEHN, Solon. PIS-COFINS: Não Cumulatividade e Regimes de Incidência. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 315

³ ob. cit., p. 315-316.

⁴ MARTINS, Natanael. O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães, FISCHER, Octávio Campos (coord.). PIS-Cofins: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 204. *apud* MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. Não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Dissertação de Mestrado. 2009. p. 127.

⁵ GRECO, Marco Aurélio. Não cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (Coord.) et al. *Não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins*. São Paulo: IOB Thompson. Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004. p. 112-122. *apud* MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. Não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Dissertação de Mestrado. 2009. p. 127.

explicando a lição de Greco, assevera que os pressupostos de fato para o IRPJ e a CSLL são o resultado positivo (renda/lucro), e, nesse caso, deverão ser considerados todos os custos que interferirem na sua apuração. No entanto, “*nem todos os custos da atividade empresarial interferem na formação da receita, que é materialidade do PIS e da Cofins*”. A ideia de insumo proclamada pela legislação do IPI também não seria aplicável para o PIS/Pasep e para a COFINS⁶, dado ser o IPI

[...] tributo cuja não-cumulatividade se opera pelo método subtrativo, variante imposto contra imposto (que, portanto, requer tenha havido incidência na operação anterior para que o insumo seja creditável) e cuja materialidade (industrialização) remete à ideia de algo fisicamente apreensível.

Como a receita decorre de uma prestação de serviços ou da produção de bens, Marco Aurélio Greco conclui que só deve ser insumo o que for inerente àquilo que denomina de “processo formativo da receita”. Em suas palavras:

relevante é determinar quais os dispêndios ligados à prestação de serviços e à fabricação/produção que digam respeito aos respectivos fatores de produção (= deles sejam insumos). Se entre o dispêndio e os fatores capital e trabalho houver uma relação de inerência, haverá – em princípio – direito à dedução.

Há ainda outras teses doutrinárias que revelam esse que é um dos mais intrincados assuntos relacionados ao regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS. Particularmente, no âmbito do presente foro de discussão destinado a buscar um posicionamento justo para a lide, entendemos que se a lei admite o direito de crédito decorrente de despesas incorridas pela pessoa jurídica, tais como pelo aluguel de prédios, de máquinas e de equipamentos utilizados nas atividades da empresa, bem como da energia consumida em seus estabelecimentos, dentre várias outras hipóteses, também permite que referido direito creditório decorra da aquisição de bens e de serviços utilizados como insumo, ressalvadas as exceções legais.

Na verdade, dadas as limitações impostas ao creditamento pelo texto normativo, constata-se que o legislador optou por um **regime de não-cumulatividade parcial**, posição a qual defendemos, muito embora reconheçamos que parte da doutrina tente dar ao regime um sentido mais amplo e próximo dos aspectos econômicos da produção, o que, contudo, não encontra alicerce na legislação pertinente.

Quanto ao alcance do conceito de *insumo* segundo o regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, entendemos que a acepção correta é aquela ligada à **essencialidade** do bem ou do serviço para o exercício da atividade empresarial: fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou prestação de serviços.

Desde já, afasta-se a tese da recorrente que procura dar ao conceito de insumo uma amplitude seguindo o parâmetro de dedutibilidade utilizado pela legislação do Imposto de Renda.

⁶ O trecho acima, que sintetiza a lição de Marco Aurélio Greco (op. cit., p. 117-118), foi extraído da Dissertação de Mestrado de Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves Madeira, p. 127-128 – referência já citada.

Feito o registro concernente ao alcance das normas alusivas ao regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, passa-se à análise das demais questões pontualmente aduzidas no recurso.

Das glosas de aquisições de bens não considerados como insumos

A suplicante tem como objeto social a “*fabricação de artefatos têxteis para uso doméstico*”, CNAE 1351-1-00, conforme consignado em seus dados junto ao CNPJ. Consta ainda do artigo 3º do Estatuto Social registrado em 17/05/2006 na Junta Comercial do Estado de Santa Catarina:

A sociedade tem por objeto a indústria têxtil, compreendendo todos os ramos complementares, comercialização e exportação de seus produtos, importação, atividades relacionadas ao florestamento ou reflorestamento, podendo ainda participar de outras sociedades de igual ou diversa finalidade, como acionista ou quotista, a critério do Conselho de Administração.

Sem dúvida, a natureza das atividades exercidas pela interessada é relevante para a caracterização como **insumo** dos custos e despesas apresentados.

Frente a essa realidade, não se pode negar que a maioria das aquisições mencionadas exemplificativamente pela suplicante parecem sim se adequar ao conceito de insumo de seu processo produtivo: **pallets** (“*material de embalagem*”), **barras de ferro** (“*utilizadas na montagem dos quadros da estamperia*”), **oxigênio** (“*utilizado para solda dos quadros da estamperia*”), **bateria** (“*utilizada na empilhadeira, diretamente vinculada à produção*”), **gás** (“*combustível da empilhadeira*”), **lona de freio** (“*para empilhadeiras e teares*”), **material elétrico/eletrônico** (“*reposição e conserto das empilhadeiras da fábrica*”), **óleo diesel** (“*combustível das máquinas de produção*”), **lubrificantes** (“*utilizados nas máquinas de produção*”), **tintas** (“*utilizadas na reforma das máquinas de produção*”), **pórtico empilhável** (“*armazenamento e transporte de insumos*”), **adesivo** (“*cola dos quadros da estamperia*”), **canecos brancos 5 litros** (“*utilizados para jogar tinta nos quadros da estamperia*”) e **ribbon** (“*usado para impressão de etiquetas dos produtos*”).

Em exame dos autos, especialmente dos documentos acostados à manifestação de inconformidade, pude constatar por amostragem que não há nenhum elemento que desacredite as justificativas apresentadas pela interessada no sentido de que os bens adquiridos pela empresa, acima elencados, devem sim estar relacionados às correspondentes finalidades mencionadas. Mas considerando o princípio da essencialidade como condição *sine qua non* à caracterização de insumo, somente alguns dos itens supracitados poderão ser admitidos nessa condição.

Num rápido exame das notas fiscais apresentadas com a manifestação de inconformidade, verifiquei que algumas dizem respeito a aquisições de “*bateria empilhadeira*”, “*P20 carga de gás e PO2 carga de gás*”, “*acetileno e S.K.20 - atal*”, “*ribbon 89x450*”, “*óleo diesel*”, “*chato laminada [...] chapa preta*”, “*pórtico empilhável*”, “*canecos brancos de 5 litros*” (adquirido de *Texcolor Corantes e Pigmentos Ltda.* - nome sugestivo de fornecedor de corantes e outros produtos a ele associados), etc.

Apenas para ilustrar resolvi consultar na *internet* o que seria o *ribbon*. Dessa pesquisa, pude verificar que o citado produto, “*conhecido também como fita de transferência térmica – TTR (Thermal Transfer Ribbon) é o suprimento de impressão utilizado nas*

impressoras térmicas. A grosso modo seria como o tonner das impressoras convencionais"⁷. Me parece, pois, que aludido produto é também necessário à natureza industrial do sujeito passivo.

Evidentemente, a análise quanto à aplicação dos produtos acima na atividade industrial da interessada, e, portanto, sua possível caracterização como insumo, é superficial, já que este conselheiro não tem conhecimento técnico específico em relação ao processo produtivo têxtil. Mesmo assim, entendo que a questão não merece sejam os autos baixados em diligência, uma vez que **a premissa adotada pela autoridade fiscal** obedeceu aos ditames traçados pelas instruções normativas n^{os} 247/02 (para o PIS/Pasep - vide § 5º do artigo 66) e 404/04 (para a COFINS - vide incisos I e II do § 4º do artigo 8º), as quais, como vimos, **seguem conceituação de insumo demasiadamente restritiva por equiparar sua acepção à que é adotada pela legislação do IPI**, o que, conforme defendemos, não é adequado ao regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS.

Não se pode olvidar, ainda, que está-se diante de um processo protocolizado há cerca de uma década, que a maioria dos créditos reclamados já foi deferida, e, por fim, que uma diligência destinada a analisar pontualmente a essencialidade dos bens descritos nas notas fiscais demandaria considerável esforço de uma já tão carente e assoberbada mão de obra competente para citado exame.

Assim, diante **da fundamentação adotada pela autoridade fiscal**, e considerando que o parâmetro aqui adotado é o de dar à acepção de insumo um caráter de **essencialidade** à concretização da razão de ser do empreendimento, e por fim, fundado nas explicações trazidas pela recorrente e na documentação acostada aos autos, penso que deverão ser admitidos os créditos calculados em relação aos seguintes bens elencados pelo sujeito passivo, quais sejam: **pallets** (admitindo que são pallets *one way* – para exportação), **barras de ferro, oxigênio, bateria, gás, lona de freio, material elétrico/eletrônico, óleo diesel, lubrificantes, tintas, pórtico empilhável, adesivo, canecos brancos 5 litros e ribbon**.

Produtos não incluídos dentre os acima citados não deverão ser considerados para fins de apuração do crédito. O mesmo tratamento deverá ser dado no caso de aquisições não escrituradas, ainda que referentes à compra dos produtos acima elencados.

Das diferenças apuradas em relação aos bens lançados no LRE

No que concerne às diferenças apuradas em relação aos serviços lançados no LRE e as memórias de cálculo, aduz a recorrente que isso ocorreu por equívoco e por lapsos da fiscalização, repetindo em seu recurso idênticas divergências já apresentadas na sua manifestação de inconformidade.

Essa questão foi pontualmente examinada pela primeira instância recursal, cujos fundamentos, abaixo reproduzidos, adoto novamente como razões de decidir:

4.1 Diferenças entre o LRE e a Memória de Cálculo – adoção do menor valor

Em relação às diferenças existentes entre o LRE e a memória de cálculo, a contribuinte insurge-se, inicialmente, contra a adoção pela Autoridade Fiscal do menor valor informado nos demonstrativos

apresentados. Nesse sentido aduz que "... nem todos os bens ingressados na empresa, que necessariamente devem constar do livro de registro de entradas, geram direito ao correspondente crédito de PIS/COFINS. Assim, é lógico e natural que em determinadas situações o LRE seja superior à memória de cálculo".

Deste argumento, infere-se que a contribuinte pretenda defender que os valores informados na memória de cálculo não poderiam ser tidos como incorretos tão somente por serem inferiores aos informados (para o mesmo CFOP) no LRE. Vislumbra-se que intenta, assim, contestar a adoção pela Autoridade Fiscal, como ponto de partida para as glosas procedidas, dos valores apurados das operações (por CFOP) a partir dos registros constantes do LRE, em detrimento dos valores informados pela contribuinte na memória de cálculo (inferiores àqueles).

Em análise aos autos, verifica-se que se mostra correto o procedimento fiscal. Além disso, motivo algum tem a contribuinte para insurgir-se contra o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal, haja vista este, além de não lhe ter prejudicado, em verdade laborou a seu favor. Vejamos.

A contribuinte foi intimada, e o fez, a apresentar memória de cálculo informando os CFOP utilizados na linha 02 do Dacon, totalizando os valores das operações por mês e por CFOP. A partir desta, a Autoridade Fiscal buscou a confirmação dos montantes das operações de aquisição, conforme os CFOP informados no LRE, livro também apresentado pela contribuinte; neste procedimento, verificou haver inconsistências entre os valores informados em ambos os documentos.

Como consta do relatório, quando verificou, em relação a algum CFOP, que o montante registrado no LRE era superior ao informado na memória de cálculo, a Autoridade Fiscal – ao contrário do que entende a contribuinte e, saliente-se, em benefício desta -, adotou este como sendo o valor do crédito a que a contribuinte teria direito (em relação ao CFOP em análise), e não o por ela informado na memória de cálculo. Ou seja, a partir dos valores obtidos no LRE, maiores que os informados na memória de cálculo, é que a Autoridade Fiscal partiu para a análise do crédito, em relação às notas fiscais apresentadas.

Outrossim, nos casos em que o LRE apresentou valores inferiores ao da memória de cálculo estes também foram os adotados como o ponto de partida para o desconto das notas fiscais desconsideradas na análise, todavia por conta de a diferença, entre a memória de cálculo e o LRE, ter sido glosada por falta de comprovação. Neste caso, não há qualquer incorreção no procedimento fiscal, haja vista não se poder reputar como comprovada uma operação de entrada não registrada no LRE, em face da função precípua deste livro, qual seja, a escrituração do movimento de entradas de mercadorias, a qualquer título, no estabelecimento ou de serviço por este tomado.

4.2 Diferenças entre o LRE e a Memória de Cálculo – equívocos da empresa e da fiscalização

A Autoridade Fiscal também glosou as diferenças verificadas nos casos em que os montantes (referentes às entradas com CFOP 1407, 1949 e 2101) indicados na memória de cálculo são superiores aos obtidos a partir do LRE, por falta de comprovação das operações.

A contribuinte alega que tais diferenças se devem a “alguns equívocos da empresa e também da fiscalização”, que defende não poderem “tolher o cristalino crédito de seu direito”; equívocos, que diz comprovar por meio dos documentos “Doc. nº 3” e “Doc. nº 4” em anexo.

Aqui relembre-se, o que já posto no item I deste voto: que nos casos de repetição de indébito é ônus do contribuinte a apresentação das informações e dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento de seu pleito.

Note-se, todavia, que em se mostrando insuficientes, os documentos e informações produzidas pela contribuinte, para demonstrar de forma clara e inequívoca o crédito objeto do seu pleito repetitório, a Autoridade Fiscal há que indeferi-lo total ou parcialmente.

Neste caso, cabe ao contribuinte, na Manifestação de Inconformidade, provar o teor das alegações que contrapõe aos argumentos postos pela Autoridade Fiscal para não acatar, ou acatar apenas parcialmente o pleito repetitório. Decerto, não basta apenas alegar sem provar; não basta, simplesmente vir aos autos afirmando que o que foi verificado e relatado pela Autoridade Fiscal não guarda consonância com a realidade dos fatos sem, no entanto, laborar no sentido de demonstrar e comprovar a realidade que alega e que não foi percebida pela Autoridade Fiscal.

Dito isto, passa-se a análise dos equívocos apontados pela contribuinte.

As diferenças verificadas pela Autoridade Fiscal em relação ao CFOP 1949 são:

MÊS	CFOP	Total Arquivo	Total Memória	DIFERENÇA
Janeiro	1949	0,00	5.822,00	5.822,00
fevereiro	1949	2.182,30	3.266,48	1.084,18
março	1949	1.376,88	4.322,26	2.945,38

A contribuinte, por seu turno, limita-se a explicá-las por meio da seguinte frase: “insumos constantes do LRE - provável equívoco da fiscalização na conferência dos documentos apresentados”. Ocorre que esta frase nada explica e nem mesmo deixa muito claro o que pretende a contribuinte. Bem, diante da lacônica explicação da contribuinte, somente se pode supor que esta esteja a alegar que a diferença apurada refira-se a insumos cujas aquisições foram registradas no LRE, mas que a fiscalização não identificou no momento da conferência dos documentos apresentados.

Ocorre, porém, que a glosa de que aqui se trata, se deu não a partir da conferência das notas fiscais apresentadas em confronto com os registros do LRE, ou seja, a Autoridade Fiscal não glosou determinadas notas, CFOP 1949, que entendeu não darem direito a crédito (glosa a ser tratada em tópico seguinte), mas glosou a diferença entre os montantes apurados no LRE, das operações registradas com o tal CFOP, e o valor informado na memória de cálculo para o mesmo CFOP.

Neste caso, cabia à contribuinte, a fim de demonstrar o alegado equívoco cometido pela fiscalização, comprovar que registrou corretamente no LRE, com o CFOP 1949, todas as aquisições de insumos consideradas na apuração do montante por ela informado na memória de cálculo para o mesmo CFOP. Todavia, sem a discriminação e as cópias de todas as notas

fiscais consideradas no cálculo do valor informado na memória de cálculo resta inviabilizada a conferência desta apuração com os registros do LRE.

Assim, como visto, somente a partir dos elementos juntados pela contribuinte - documentos e “Doc. nº 3”, “Doc. nº 4” – não se confirma que a Autoridade Fiscal tenha de fato cometido o equívoco alegado pela contribuinte.

As diferenças verificadas pela Autoridade Fiscal em relação ao CFOP 1404 e 2101 são:

MÊS	CFOP	Total Arquivo	Total Memória	DIFERENÇA
Janeiro	1407	10.387,69	11.363,03	975,34
	2101	1.917.540,93	2.052.006,43	134.465,50
Fevereiro	1407	21.089,49	21.182,28	92,79

A contribuinte, por seu turno, limita-se a explicá-las por meio das seguintes frases: “CFOP 1407 - os insumos correspondentes estão lançados na conta 1101” e “CFOP 2101 - os insumos correspondentes estão lançados na conta 2122”.

Em relação a estas diferenças, supõe-se que a contribuinte intenta justificá-las alegando que computou no cálculo do valor informado na memória de cálculo para os CFOP 1404 e 2101 valores de notas fiscais registradas no LRE nos CFOP 1101 e 2122, respectivamente.

Bem, aqui também, considerando que a Autoridade Fiscal glosou a diferença entre o montante apurado no LRE e o informado na memória de cálculo para cada CFOP, cabia a contribuinte discriminar e trazer as notas consideradas no cômputo do valor informado na memória de cálculo e que teriam sido registradas com outro CFOP no LRE, que deram causa às diferenças apuradas pela Autoridade Fiscal.

Aqui também, os elementos juntados pela contribuinte - documentos e “Doc. nº 3”, “Doc. nº 4” – não servem para demonstrar e muito menos comprovar sua alegação.

Como visto, a contribuinte limita-se a alegar sem nada provar, razão pela qual o procedimento fiscal não merece reparo.

Das diferenças apuradas em relação aos serviços lançados no LRE

A reclamante também se insurge contra glosas concernentes a **serviços** supostamente utilizados como insumos.

Primeiramente, quanto às diferenças apuradas em relação aos serviços lançados no LRE e as memórias de cálculo, reproduz os mesmos argumentos já apresentados em relação às diferenças concernentes à aquisição de bens, no sentido de que o motivo foi a ocorrência de equívocos ou devido a lapsos da fiscalização. Enumera, então, as divergências, relativas aos CFOP 1949, 2125 e 2949.

Tais diferenças, reproduzidas no voto objeto do acórdão vergastado, são as seguintes:

MÊS	CFOP	Total Arquivo	Total Memória	DIFERENÇA
Janeiro	1949	190.840,92	195.048,92	4.208,00
	2125	273.998,38	275.121,88	1.123,50
Fevereiro	1949	183.383,29	183.764,34	381,05
	2949	3.276,47	3.468,47	192,00

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.200-2 de 2002 e a Lei nº 10.401-2 de 2002.

Autenticado digitalmente em 31/03/2015 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS, Assinado digitalmente em 31/03/2015 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS, Assinado digitalmente em 08/04/2015 por MERCIA HELENA TRAJA NO DAMORIM

Impresso em 09/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Aqui valem as mesmas observações retratadas no item anterior e apresentadas pela instância reclamada, especialmente quanto à falta de confirmação dos equívocos alegados.

Assim, considerando que não foram apresentados documentos capazes de comprovar os erros cometidos pelo Fisco ou pelo sujeito passivo, mantém-se os cálculos formulados pela autoridade administrativa.

Das glosas de aquisições de serviços por não se enquadrarem como insumos

A recorrente também assevera que inúmeros **serviços** glosados se encontrariam no campo de creditamento objeto das leis nºs 10.637/02 e 10.833/02. Cita, por exemplo, a **industrialização por encomenda** ("*operações lançadas no arquivo anexo (fls.) no CFOP 1124*"), **tratamento de efluentes** ("*sem o que as suas atividades restam inviabilizadas, por questões ambientais*"), **serviços de faxina** ("*destinada à área industrial*"), **serviços da empresa Transportec** ("*conserto da máquina empilhadeira*"), **substituição do óleo do transformador** ("*sem isto não há entrada de energia elétrica em seu estabelecimento*"), **serviços da empresa Refrigeração Brusquense** ("*climatização dos setores de fiação e tecelagem, necessária para que os fios não arrebentem*"), **serviços da empresa Biz** ("*manutenção de maquinário da produção*") e **serviços da empresa Motores Oliveira** ("*rebobinamento de máquinas da produção*").

De fato, a maioria desses serviços, me parece, estão envolvidos com o processo produtivo. Portanto, penso que em muitos desses casos, analisados no item 4.2 do relatório fiscal, foi aplicado o rigorismo adotado pelas instruções normativas que abordaram o regime da não-cumulatividade (IN SRF nº 247/02 – para o PIS/Pasep – e IN SRF nº 404/04 – para a COFINS).

No anexo 6 à manifestação de inconformidade ("doc. nº 6") - fls. 694 e seguintes - a interessada acosta aos autos diversas notas fiscais referentes a serviços pagos pela mesma. Dentre os documentos acostados consta a prestação de serviços de "*substituição de óleo por sistema termovácuo em transformador 750 KVA*", "*130 horas de serviços prestados na área de refrigeração*", "*mão de obra em buchas dos rotores OPEN END*", "*recuperação de pentes ...*", "*reb. motor ...*", "*mecânica especializada - empilhadeira*", manutenção de máquinas, etc.. Tais serviços são exemplos daqueles que, entendo, deverão ser **admitidos** para fins do creditamento vislumbrado. Em relação aos mesmos acolho as explicações, embora que sintéticas, apresentadas pelo sujeito passivo.

Não obstante, há também documentos cuja descrição ou está ilegível ou a correspondente natureza não está clara; há ainda alguns cujo serviço não está devidamente justificado a ponto de ser aceito como insumo, como o "*concreto usinado*", "*serviços gerais*", "*serviços de torno e solda*", "*prestação de serviços*". Esses, pois, deverão **permanecer desconsiderados para fins de creditamento**.

O mesmo se diga em relação às aludidas **industrializações por encomenda**. Por falta de clareza na descrição das correspondentes notas fiscais entendo que, nesse caso, também deverá ser **mantida a glosa**.

Pelo exposto, e reiterando as observações acima manifestadas com respeito às **glosas dos bens adquiridos como insumos**, especialmente por terem sido fundadas em

premissa restritiva ao direito adotada pela autoridade fiscal, entendo que deverão ser admitidos os créditos calculados em relação aos seguintes serviços dentre os que foram elencados pelo sujeito passivo: **serviços da empresa Anglian Water inerente a "tratamento de efluentes"**, **serviços da empresa Transportec referente a "conserto da máquina empilhadeira"**, **substituição do óleo do transformador**, **serviços da empresa Refrigeração Brusquense referente a climatização dos setores de fiação e tecelagem**, **serviços da empresa Biz ("manutenção de maquinário da produção")** e **serviços da empresa Motores Oliveira ("rebobinamento de máquinas da produção")**.

Ficam ressalvadas as observações acima no sentido de que não deverão ser considerados, para fins de creditamento, os documentos cuja descrição está ilegível ou a correspondente natureza do serviço não se consegue identificar, devendo ser mantida a glosa também concernente às notas onde a descrição não indica serviço cuja essencialidade foi devidamente justificada a ponto de ser admitido como insumo, como por exemplo: "concreto usinado", "serviços gerais", "serviços de torno e solda", "prestação de serviços". Todos esses deverão **permanecer desconsiderados para fins de creditamento**.

Quanto às despesas acessórias com energia elétrica

Conforme assevera o sujeito passivo, a própria fiscalização já reconheceu o direito creditório calculado em relação ao custo com energia elétrica, tendo glosado, contudo, as "despesas acessórias" com eletricidade, as quais, defende, também deveriam ter sido consideradas.

Com efeito, o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.637/02, assim como o inciso III do artigo 3º da Lei nº 10.833/03, permitem o desconto de créditos do PIS e da COFINS calculados sobre a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

A fiscalização excluiu os créditos calculados sobre taxa de religação, parcelamento, correção monetária, multa, iluminação pública e juros de mora.

Dessas glosas, no entanto, entendo que **deverão ser admitidas aquelas inerentes a taxa de religação e a parcelamento**; a primeira por se enquadrar como serviço do processo produtivo; a segunda, em vista de caracterizar mero diferimento dos custos com a energia elétrica consumida.

Das despesas financeiras

A reclamante aduz em seu recurso que as glosas de despesas financeiras se referem à diferença entre créditos e débitos na conta *deságio líquido* do mês de março, bem como a despesas financeiras a empresas de *factoring* e outras moras decorrentes de pagamentos em atraso a fornecedores.

O inciso V do artigo 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 autoriza o desconto de créditos calculados sobre despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, exceto de optantes pelo SIMPLES.

O direito em tela foi reconhecido em relação às despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos obtidos pela interessada junto a pessoas jurídicas sediadas no País. No entanto, foi negado, dentre outros, o direito inerente aos pagamentos de despesas financeiras efetuados a empresas de fomento mercantil (*factoring*), já que os mesmos, com efeito, não se enquadram na hipótese de creditamento prevista no art. 3º, inciso V, das Leis nºs 10.637/02 e 10.637/03.

Assim, por falta de fundamentação legal, não há como reconhecer o direito inerente a pagamentos a empresas de *factoring*, além de outras moras decorrentes de pagamentos em atraso a fornecedores.

Quanto à diferença entre créditos e débitos na conta *deságio líquido* do mês de março, adoto, como razões de decidir, os fundamentos que nortearam a decisão de primeira instância, da relatoria da AFRFB Andréa Luiza Vasconcelos Mendes:

A Autoridade Fiscal também glosou a diferença apurada, a partir dos documentos apresentados pela contribuinte (informação à folha 191 e Razão com Contrapartidas, às folhas 315 a 321), do deságio líquido do mês de março de 2004.

A contribuinte, por seu turno, afirma que a diferença de R\$ 17.487,79, decorrente da diferença entre créditos e débitos na conta deságio líquido do mês de março, decorre do fato de a Autoridade Fiscal não ter considerado “o pagamento da fatura nº 980/03, neste exato valor (doc. nº 7)”.

Bem, como se vê, a diferença do valor do “Deságio Líquido” foi apurada pela Autoridade Fiscal a partir dos informativos da lavra da própria contribuinte. Em análise a tais demonstrativos verifica-se: que tal diferença se deu pois o valor dos débitos informados na memória de cálculo (fl. 191) são inferiores aos débitos informados no Razão com Contrapartidas (fls. 315 a 321), resultando em uma diferença no valor de R\$ 17.487,79; neste todos os lançamentos possuem históricos que remetem a alguma operação referente a deságio, tais como: DEB.DESÁGIO FAT...N/DATA, DESAGIO FAT...N/DATA, CRÉD REF DESAGIO, DESAGIO FAT...N/DATA, etc.

A contribuinte, junto à sua Manifestação de Inconformidade, trouxe outro demonstrativo de sua lavra, no caso, cópia do Razão Analítico (doc. nº 7, fl. 784), a partir do qual intenta comprovar que o valor glosado pela Autoridade Fiscal também refere-se a deságio líquido, apesar de não se encontrar registrado no Razão com Contrapartidas.

Consta, que no tal Razão Analítico estão demonstrados lançamentos da conta contábil nº 34010700223, intitulada de “Deságio Líquido”. A diferença verificada - que está consignado na memória de cálculo a débito no Banco do Brasil como sendo referente à conta contábil nº 21010200081, “Grupo contábil ACC” - consta deste demonstrativo como “DEB REF ACE FAT 980/03 N/DATA”, diferentemente dos demais lançamentos (tidos como relativos ao alegado deságio) que estão registrados com o histórico “Lançamento de Contas a Receber”

Do exposto, é possível perceber que as descrições que constam dos vários registros apresentados pela empresa, referentes ao débito mencionado, muito pouco, ou quase nada esclarecem sobre sua real natureza, razão pela qual não se mostram suficientes a confirmar que componha o referido “Deságio Líquido” e muito menos se refira a uma despesa financeira. Ao contrário: tendo em conta a própria alegação da contribuinte e o histórico do lançamento, o que se pode vislumbrar é que o tal débito, em verdade, se refira a um pagamento de fatura (no caso a de nº 980/03), o que, a princípio, não configura uma despesa que integre a base de cálculo dos créditos pretendidos, pelo menos, não a título de despesa financeira.

Desta feita, mantém-se a glosa.

Das glosas relativas ao estoque de abertura e do ICMS incidente sobre as aquisições de bens e serviços

Em relação às glosas inerentes ao estoque de abertura, em que a fiscalização excluiu os bens de uso e de consumo, aduz a recorrente que teria amplo direito aos correspondentes valores à semelhança do conceito de dedutibilidade do IRPJ.

Pelo que já foi exposto acima aludida tese não merece ser admitida, de sorte que são legítimas as glosas realizadas pelo Fisco, mantidas pela decisão *a quo*.

A interessada também assevera que na apuração do crédito com base no estoque de abertura não seria justo nem jurídico negar o montante inerente ao ICMS incidente sobre as aquisições de bens e serviços, já que aludido imposto é incluído na apuração do PIS/COFINS. Não traz, portanto, nenhuma argumentação jurídica que se contraponha aos fundamentos colimados pela autoridade administrativa, os quais, penso, estão adequadamente alicerçados no § 3º do artigo 289 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26/03/1999), abaixo reproduzido:

Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

[...]

§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.

(grifo nosso)

Assim, não há razões para afastar o entendimento da fiscalização na retificação do estoque de abertura a partir da exclusão do ICMS da base de cálculo, uma vez demonstrada sua legitimidade.

Como bem ressaltado no voto condutor do acórdão recorrido,

[...] os valores do ICMS, quando recuperáveis, não devem ser incluídos no custo das mercadorias revendidas e das matérias primas utilizadas como insumos. Raciocínio diverso não pode ser assumido, sob pena de admitir um direito ao crédito sobre outro direito a crédito: o ICMS recuperável. Somente poder-se-ia admitir inclusão dos valores pagos de ICMS quando esses fossem irrecuperáveis, nesse caso, agregando-se efetivamente ao custo das mercadorias.

Da conclusão

Com estas considerações, voto para **dar provimento em parte** ao recurso voluntário interposto pela interessada, reconhecendo o direito creditório calculado sobre:

a) os seguintes bens elencados pelo sujeito passivo: pallets, barras de ferro, oxigênio, bateria, gás, lona de freio, material elétrico/eletrônico, óleo diesel, lubrificantes, tintas, pórtico empilhável, adesivo, canecos brancos 5 litros e ribbom;

b) os seguintes serviços: tratamento de efluentes, serviços da empresa *Transportec* referente a "*conserto da máquina empilhadeira*"), substituição do óleo do transformador, serviços da empresa *Refrigeração Brusquense* referente a *climatização dos setores de fiação e tecelagem*, serviços da

Processo nº 13971.001497/2005-61
Acórdão n.º **3802-004.256**

S3-TE02
Fl. 929

empresa *Biz* ("*manutenção de maquinário da produção*") e serviços da empresa *Motores Oliveira* ("*rebobinamento de máquinas da produção*"); e,

c) sobre a taxa de religação e o parcelamento de energia elétrica.

As demais glosas deverão ser mantidas.

Concernente ao cômputo dos créditos calculados sobre os bens e serviços deverá se atentar para as observações aduzidas no corpo do presente voto.

Sala de Sessões, em 19 de março de 2015.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios – Relator