



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

Processo n° 13971.001498/2005-13
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3802-004.257 – 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: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS COMO INSUMOS. CREDITAMENTO. AMPLITUDE DO DIREITO. REALIDADE FÁTICA. ENQUADRAMENTO DE 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 nºs 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.

Na realidade em exame, em que pese a designação de alguns serviços indicar a possibilidade de adequação de sua natureza à de insumo segundo o regime da não-cumulatividade, a interessada, repetindo a mesma conduta adotada na primeira instância, não pontuou nos autos os documentos que porventura poderiam comprovar a utilização do produto ou do serviço no processo industrial, muito menos apresentou qualquer levantamento de cálculo ou documentação de caráter técnico, fato que impossibilitou a aceitação como insumo dos itens reclamados.

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

O parcelamento de conta de energia elétrica se enquadra 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.

Recurso ao qual se dá parcial provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2004

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

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. 375/390 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 segundo 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 segundo trimestre de 2004, no valor de **R\$ 806.303,23**.*

Relatório de Auditoria Fiscal

Na apreciação do pleito, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal em Brusque/SC pelo seu deferimento parcial, fazendo-o com base no não acatamento, na apuração de créditos, dos seguintes valores:

*a) **aquisições de serviços não considerados como insumos** por entender que estes não guardam relação direta com o processo produtivo da empresa;*

*b) os consignados nas faturas de **energia elétrica** 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;*

c) de pagamentos: 1) efetuados a título de juros de mora decorrentes de atraso no pagamento de duplicatas; 2) efetuados a empresas de fomento mercantil (factoring); e 3) efetuados a empresas não consideradas instituições financeiras, em razão de tais valores 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;

*Consta ainda que a interessada apropriou **crédito presumido relativo ao estoque de abertura**. 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

Irresignada, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade onde se ocupa, inicialmente, em discorre sobre a não cumulatividade da Contribuição para o PIS e da Cofins, para no fim concluir que qualquer restrição na apuração de créditos no âmbito de tais contribuições vai de encontro ao princípio da não cumulatividade constitucionalmente estabelecido. Nesse sentido, argumenta que:

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 nºs 10.637/02 e*

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

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. 397), a interessada, em 07/11/2011 (uma segunda feira), apresentou o recurso voluntário de fls. 398/406, onde reitera os argumentos apresentados na primeira instância, e requer, ao final, seja dado provimento ao recurso, com o consequente reconhecimento integral do 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.

**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 segundo trimestre de 2004, no montante de R\$ 806.303,23, 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.

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 prevêem 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

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.

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;

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 i. 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

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.

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 aqueles 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 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 também 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.

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.

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.

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.

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 serviços 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.

A recorrente assevera que inúmeros **serviços** glosados se encontrariam no campo de creditamento objeto das leis n^{os} 10.637/02 e 10.833/02. Cita, por exemplo, a **locação/conserto de empilhadeiras e conserto de elevadores** (indispensáveis ao transporte dos produtos fabricados nas suas dependências), **tratamento de efluentes** (exigido pelas leis ambientais), **serviço de coleta e destinação de lixos e entulhos** (destinados à área industrial), **baldeio e empilho de lenha** (alimentação das caldeiras), **colocação de forro** (destinado à área industrial), **medições de grandezas elétricas** (destinadas à área industrial), **serviços de refrigeração** (destinados à área industrial), equipamentos de combate a incêndios (destinados à área industrial).

De fato, tendo como norte a **essencialidade** como pressuposto para a consideração de determinado bem ou serviço como insumo, é bem possível que alguns desses serviços estejam relacionados diretamente ao processo produtivo. Não obstante, não há nos autos, ou não foi indicado pontualmente pela empresa, documento capaz de demonstrar eventual necessidade direta dos serviços em tela para o desempenho das atividades produtivas.

Concernente ao tratamento de efluentes é bem verdade que tal serviço me parece essencial ao exercício do processo produtivo do sujeito passivo. Não obstante, e diferentemente de dois outros processos da interessada trazidos para julgamento nesta sessão - em que foram apresentados os documentos correspondentes aos serviços em tela (notas fiscais) -, agora nenhum documento foi acostado.

Com efeito, os autos carecem de indicativo quanto às correspondentes notas fiscais de aquisição dos serviços ou eventuais elementos de conteúdo técnico suficientes para

subsidiar a análise no que concerne à sua quantificação ou mesmo à subsunção ao conceito de insumo, ou seja, o bem ou serviço necessário ao processo produtivo da recorrente. Com efeito, diferentemente da fiscalização, que elencou os serviços glosados (anexo I - fls. 301/304), o sujeito passivo não cuidou de indicar as correspondentes notas fiscais alusivas a cada um dos itens que entende deveriam ter sido considerados na apuração do crédito, cuja descrição da transação poderia trazer elementos mais esclarecedores para a sua eventual consideração como insumo. Muito menos laborou em trazer um demonstrativo que quantificasse o correspondente montante, necessário para um exame pontual dos itens nos quais se baseara.

Tais elementos, com efeito, deveriam ter sido colacionadas aos autos pela interessada, o que afirmo com esteio no inciso II do artigo 333 do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo, segundo o qual o ônus da prova incumbe "*ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor*". É, pois, do sujeito passivo, a obrigação de apresentar as provas que alicerçam os elementos defensórios por ele alegados, não podendo a administração substituí-lo em tal papel.

Assim, diante da imprecisão da peça de defesa e da deficiência probatória, não vejo outra saída senão rejeitar os argumentos da suplicante.

Quanto às despesas acessórias com energia elétrica

A própria fiscalização já reconheceu o direito creditório calculado em relação ao custo com energia elétrica (consumo, demanda e encargo de capacidade emergencial), tendo glosado, contudo, as "*despesas acessórias*" com eletricidade, as quais, defende, também deveriam ter sido consideradas, já que a energia não é fornecida sem o seu correspondente pagamento.

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, parcelamento, correção monetária, multa, iluminação pública e juros de mora.

Dessas glosas, no entanto, entendo que **deverá ser admitida aquela inerente a parcelamento**, em vista de o mesmo caracterizar mero diferimento dos custos com a energia elétrica consumida.

Nessa parte, portanto, dá-se parcial provimento ao recurso formulado pelo sujeito passivo.

Das despesas financeiras

A reclamante aduz em seu recurso que as glosas de despesas financeiras se referem a pagamentos 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.

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.

Da conclusão

Com estas considerações, voto para **dar provimento em parte** ao recurso voluntário interposto pela interessada, no sentido de também reconhecer o direito ao desconto de créditos da COFINS calculados unicamente sobre o parcelamento de energia elétrica.

Sala de Sessões, em 19 de março de 2015.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios – Relator

Processo nº 13971.001498/2005-13
Acórdão n.º **3802-004.257**

S3-TE02
Fl. 488

CÓPIA