



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

**Processo n°** 13971.001499/2005-50  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3802-004.258 – 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: 01/07/2004 a 30/09/2004

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: 01/07/2004 a 30/09/2004

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.

Na realidade em exame, 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 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.

**COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS CALCULADOS COM BASE EM ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. RESTRIÇÃO LEGAL.**

O inciso VI, c/c § 1º, inciso III, do artigo 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, autoriza o desconto de créditos calculados sobre a depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, destinados à locação de terceiros ou utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Assim, não poderão ser admitidos na base de cálculo de tais créditos os bens que não se subsumam ao preceito legal acima referenciado.

**Recurso ao qual se dá parcial provimento.**

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. 315/335 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 terceiro trimestre de 2004.

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

*Trata o presente processo de Trata o presente processo Pedido Eletrônico de Ressarcimento de Créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social -COFINS relativo ao terceiro trimestre de 2004, no valor de R\$ 261.395,16.*

### Relatório de Auditoria Fiscal

*Na apreciação do pleito, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal – DRF 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 – LRE e arquivos digitais com memória de cálculo. Foram excluídos da base de cálculo do crédito apurado pela contribuinte os valores que seguem:*

*a) as diferenças verificadas entre os montantes indicados nos arquivos digitais apresentados pela contribuinte (LRE e/ou planilhas com memória de cálculo) e os constantes no Dacon referentes a: bens*

*utilizados como insumos; despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda; e devoluções de vendas sujeitas à incidência não-cumulativa da contribuição;*

*b) os valores das notas fiscais, que lista em seu RELATÓRIO DE AUDITORIA FISCAL, por se referirem a bens que não podem ser considerados como insumos, a teor da legislação de regência*

*c) os valores das notas fiscais que lista em seu RELATÓRIO DE AUDITORIA FISCAL, por se referirem a serviços que não podem ser considerados como insumos, a teor da legislação de regência, tais como: serviços na área de refrigeração, manutenção de telefones, roçada em reflorestamento, manutenção de computadores, manutenção de extintores, serviços de construção civil, locação de equipamentos para terraplanagem, serviços de limpeza e conservação, recapagem de pneus, tratamento de efluentes, locação de empilhadeiras, reforma de telhado, montagem de pneus e serviços de comunicação visual;*

*d) os 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;*

*e) valores referentes a encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado que não são diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;*

*f) 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 efetuados a empresas de fomento mercantil (factoring); e 2) pagamentos efetuados a empresas não consideradas instituições financeiras; 3) Pagamentos não decorrentes de empréstimos e financiamentos;*

*Da base de cálculo do crédito presumido relativo ao estoque de abertura, foram glosados os valores referentes a aquisição de materiais de consumo e conservação, por não consistirem de bens destinados à revenda ou insumos, bem como de produtos importados.*

### **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 tolhê-la em relação a outros.

(...)

Com isto em mente, resta inquestionável o direito da empresa de ver reconhecidos **todos** os créditos pretendidos, pois a legislação ordinária assim lhe assegura, e *eventuais* hipóteses que não se enquadrem nas Leis n<sup>os</sup> 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.

*Em relação à glosa de valores de aquisição de bens utilizados com insumo, insurge-se, inicialmente, contra a adoção pela Autoridade Fiscal do montante apurado no LRE em detrimento do declarado em Dacon. 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 e que, em assim sendo, é lógico e natural que em determinadas situações o LRE seja superior à memória de cálculo do valor informado no Dacon.*

*No mais, alega que os materiais listados no parecer fiscal se tratam de insumos, ou seja, estão relacionados diretamente à sua atividade produtiva, da forma exigida pelas Leis n<sup>os</sup> 10.637/02 e 10.833/03. Nesse sentido transcreve excerto de consulta, a qual não identifica, no qual destaca os trechos que tratam do direito ao crédito em relação: - despesas efetuadas com serviços de manutenção em máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; - despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição, que sofram desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, desde que tais partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado; - dispêndios com combustíveis e lubrificantes utilizados ou consumidos no processo de produção de bens e serviços; - os dispêndios com a energia elétrica consumida em estabelecimentos da pessoa jurídica; em 31/03/2015 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS, Assinado digitalmente em 08/04/2015 por MERCIA HELENA TRAJA*



*Em tópico que intitula de “XI - DEMAIS GLOSAS”, alega que tampouco as outras glosas levadas a cabo pela fiscalização podem prosperar, pois lançam mão de um conceito estrito e ilegal quando lhe assiste o amplo direito ao créditos, como dito em seus argumentos iniciais.*

*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?”. Além disso, pugna que, nesta oportunidade, também sejam confirmadas as inconsistências da fiscalização na análise de créditos, considerando que esta teria se equivocado na análise de documentos/informações prestados.*

*Em face do exposto, requer seja recebida e julgada procedente apresente 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 e demais despesas e os encargos expressamente previstos na legislação de regência.*

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO DE ESTOQUE DE ABERTURA.**

*No regime da não-cumulatividade da contribuição, somente integra a base de cálculo do crédito presumido sobre o estoque de abertura os valores dos insumos existentes na data de início da incidência desta contribuição.*

**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.*

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.**

*No âmbito do regime da não-comutatividade, a pessoa jurídica poderá descontar créditos a título de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam diretamente associados ao processo produtivo de bens destinados à venda.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Cientificada da referida decisão em 21/11/2011 (fls. 338), a interessada, em 20/12/2011, apresentou o recurso voluntário de fls. 339/348, onde reitera alguns dos argumentos apresentados na primeira instância (conforme temas abordados no corpo do voto), 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*" (conf. fls. 273) 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:

*Em análise aos autos tem-se que se mostra totalmente descabido a intenção da contribuinte de ter o processo baixado em diligência, a fim de que se comprove o crédito aqui em discussão e ainda eventuais equívocos cometidos pela Autoridade Fiscal na análise das informações. Po e ele prestadas.*

*Isso, pois, como já dito neste voto, em qualquer dos tipos de repetição cabe ao contribuinte/pleiteante a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do pleito. É certo que a legislação (cite-se a Instrução Normativa SRF n.º 900/2008) prevê a realização de diligências por parte da autoridade fiscal destinadas à verificação da exatidão das informações trazidas pelos contribuintes, mas tal previsão não existe com o fim de suprir o ônus da prova colocado às partes, mas sim de elucidar questões pontuais mantidas controversas mesmo em face dos documentos trazidos pelo pleiteante.*

*Em outras palavras, as diligências servem para esclarecer pontos duvidosos específicos, e não para que a Autoridade Fiscal, em sede de Manifestação de Inconformidade, diante da falta de comprovação da existência do crédito, pela carência de demonstração da natureza das operações que lhe dariam origem, supra tal omissão do contribuinte.*

*Como visto, a Autoridade Fiscal corretamente apurou, a partir dos documentos e informações fornecidas pela fiscalizada, os valores que glosou. Esta, por seu turno, não logrou suscitar quaisquer dúvidas sobre os fatos postos no relatório fiscal que demandasse uma diligência fiscal a fim de dirimi-las.*

Enfim, no caso presente tem-se que o pedido de diligência, de forma escorreita, 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 terceiro trimestre de 2004, no montante de R\$ 261.395,16, 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 nº 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 tela<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> 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 a alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

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;*

*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 Sehn<sup>2</sup>, 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)”<sup>3</sup>.

Há ainda os que apregoam a ampla consideração como insumo de todas as despesas da empresa, como Natanael Martins<sup>4</sup>, em sintonia com a tese sustentada pela corrente. 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 Greco<sup>5</sup> 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 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 COFINS<sup>6</sup>, 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

<sup>3</sup> ob. cit., p. 315-316.

<sup>4</sup> 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.

<sup>5</sup> 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.

<sup>6</sup> 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.

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.

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.

Mas a suplicante não aponta quais bens adquiridos deveriam ter sido considerados também como insumos pela Fiscalização. Apenas defende o irrestrito cômputo de todos os custos e despesas, procurando dar ao conceito de insumo uma amplitude seguindo o parâmetro de dedutibilidade utilizado pela legislação do Imposto de Renda, o que, como já vimos, não se pode acatar.

Registre-se que não há nos autos, ou não foi indicado pontualmente pela empresa, a correspondente nota fiscal de aquisição ou eventual elemento de conteúdo técnico

suficiente para subsidiar a análise no que concerne à sua quantificação ou mesmo à subsunção ao conceito de insumo de eventual custo ou despesa, ou seja, o bem necessário ao processo produtivo da recorrente. Com efeito, diferentemente da fiscalização, que elencou as aquisições glosadas, 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, não há como reconhecer o correspondente crédito reclamado relativamente às aquisições de bens glosadas.

### **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, o “*tratamento de efluentes - sem o que suas atividades restam inviabilizadas, por questões ambientais*”, o “*serviço de coleta e destinação de lixo e entulhos - destinado à área industrial*” e “*equipamentos de combate a incêndios - destinados à área industrial*”.

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. Também não há nos presentes autos, ou não foi indicado pontualmente pela empresa, documento capaz de demonstrar eventual necessidade direta dos demais serviços acima citados para o desempenho das atividades produtivas.

Com efeito, os autos carecem de indicativo quanto à correspondente nota fiscal de aquisição do serviço ou eventual elemento de conteúdo técnico suficiente 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. De fato, diferentemente da fiscalização, que elencou os serviços glosados, 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.

Não obstante, a recorrente, frente a um cenário de centenas de documentos, peca novamente por não pontuar nos autos àqueles inerentes aos custos e despesas que entende deveriam ter sido considerados para fins de creditamento. Poderia também ter acostado aos autos documentação técnica que justificasse o cômputo de cada serviço na condição de insumo. **Enfim, apresenta recurso que carece das mesmas questões destacadas na decisão de primeira**

instância em relação à manifestação de inconformidade, e que poderiam ter sido corrigidas nas razões apresentadas na presente fase recursal.

Perpetrada a imprecisão da peça de defesa, não vejo outra saída senão rejeitar os argumentos da suplicante.

### **Quanto às despesas acessórias com energia elétrica**

Extrai-se do relatório de auditoria fiscal (fls. 214/215) que a própria fiscalização já reconheceu o direito creditório calculado em relação ao custo com energia elétrica ("*consumo, demanda e encargo de aquisição de energia elétrica, inclusive emergencial*"), tendo glosado, contudo, os montantes correspondentes a "*parcelamento, correção monetária, multa, iluminação pública e juros de mora*". O sujeito passivo, por seu turno, defende que estas 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.

Das glosas acima citadas entendo que **deverá ser admitida aquela inerente a parcelamento**, em vista de este caracterizar mero diferimento dos custos com a energia elétrica consumida.

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

### **Das glosas dos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado**

O inciso VI, c/c § 1º, inciso III, do artigo 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, autoriza o desconto de créditos calculados sobre a depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, destinados à locação de terceiros ou utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Segundo o relatório fiscal, a glosa dos correspondentes encargos de depreciação foi motivada pelo não subsunção de alguns dos bens ao preceito legal acima referenciado.

No que diz respeito às aduzidas glosas limita-se a interessada a reiterar que teria direito ao irrestrito cômputo de todos os custos e despesas, à semelhança com o parâmetro de dedutibilidade utilizado pela legislação do Imposto de Renda.

Como já vimos, a exegese adequada da legislação que trata do regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS não autoriza interpretação nesse sentido.

Rejeita-se, pois, o argumento da suplicante, mantendo-se, conseqüentemente, as glosas objeto do relatório de auditoria fiscal.

### **Das glosas relativas ao estoque de abertura**

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*.

### **Da conclusão**

Com estas considerações, voto para **dar provimento em parte** ao recurso voluntário interposto pela interessada, no sentido de 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