



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

**Processo n°** 13971.001996/2006-39  
**Recurso n°** 1 Voluntário  
**Acórdão n°** **3801-001.883 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 23 de maio de 2013  
**Matéria** COFINS NÃO-CUMULATIVA - RESSARCIMENTO  
**Recorrente** ROHDEN PORTAS E PAINÉIS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deverá ser apresentada com a manifestação de inconformidade, sob pena de ocorrer a preclusão temporal. Não restou caracterizada nenhuma das exceções do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 (PAF).

DILIGÊNCIAS. COMPROVAÇÃO DAS DESPESAS DE FRETE. INDEFERIMENTO.

Indefere-se a diligência requerida com o intuito de verificar a comprovação das despesas de frete, visto que o ônus da prova do direito creditório é do sujeito passivo e não da Fazenda Nacional.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

Não geram direito a créditos a serem descontados da Cofins os gastos de produção que não aplicados ou consumidos diretamente no processo fabril, vez que não se enquadram no conceito de insumos.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: I - por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto às glosas decorrentes de créditos decorrentes de despesa com transporte rodoviário de cargas. II - Pelo voto de qualidade em negar provimento ao recurso em relação ao direito de descontar créditos em relação aos serviços não especificados (CFOP 1.949

Processo nº 13971.001996/2006-39  
Acórdão n.º **3801-001.883**

**S3-TE01**  
Fl. 11

---

e 2.949). Vencidos os Conselheiros Sidney Eduardo Stahl, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira.

(assinado digitalmente)

Flávio de Castro Pontes – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio de Castro Pontes, Sidney Eduardo Stahl, José Luiz Feistauer de Oliveira, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Marcos Antônio Borges e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira.

## Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

*Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, não-cumulativa, que remanesceram ao final do quarto trimestre de 2005.*

*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 da apuração de créditos em relação às seguintes operações:*

### **referentes a bens utilizados como insumos**

**a.1) aquisições de bens de pessoas físicas, por haver vedação expressa para tal creditamento;**

**a.2) aquisição de bens com fim específico de exportação:** a autoridade fiscal glosou os valores das aquisições de mercadorias com CFOP 6.501 (Remessa de Produção do Estabelecimento com Fim Específico de Exportação) por entender que tais mercadorias não consistiam de produtos com fim específico de exportação, mas de insumo incorporado ao produto da contribuinte, cujas entradas foram escrituradas pela requerente com o CFOP 2.101 (Compras para Industrialização). Diz a autoridade fiscal que “a intenção não é descaracterizar a qualidade de insumo para o produto ‘vidro’ no processo produtivo da empresa”, e explica que o “problema é que a aquisição desse insumo se deu sem a devida tributação quando da saída do estabelecimento fornecedor, já que o mesmo alcançou a imunidade constitucional afeta às exportações para o exterior, por causa da emissão da nota de venda no CFOP 6.501”. Fundamenta a glosa realizada no art. 5º, III e art. 3º, §2º, ambos da Lei nº 10.637/2002;

**a.3) recebimento de mercadoria em consignação industrial:** foram glosados os valores em relação aos quais a interessada, instada a apresentar a memória de cálculo para os créditos referente a linha dois (Bens Utilizados como Insumo), informou utilizar o CFOP 1.917 e 2.917 (entrada de mercadoria recebida em consignação mercantil ou industrial), por não restar comprovada a efetiva aquisição da mercadoria recebida;

### **b) referentes a serviços utilizados como insumo**

**b.1) serviços de transporte rodoviário de cargas na aquisição de insumos:** relata a autoridade fiscal que o preenchimento de parcela relevante dos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRC) não foi efetuado em conformidade com o

*exigido pela legislação do ICMS. Aponta como principais irregularidades a emissão do CTRC posteriormente à prestação do serviço e a não indicação do número da nota fiscal transportada;*

***b.2) serviços não especificados:** foram glosados os serviços em relação aos quais a interessada, instada a apresentar a memória de cálculo para os créditos referente a linha três (Serviços Utilizados com Insumo), informou utilizar os CFOP 1.949 e 2949 (Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada). Explica a autoridade fiscal que entradas com esse CFOP, “por referir-se a outras entradas não previstas nos demais códigos, a princípio, não correspondem a bens e serviços utilizados como insumo”;*

***c) energia elétrica:** foram glosados os valores incluídos nas faturas, e no cálculo do crédito de PIS, que não são passíveis do desconto legalmente previsto, quais sejam os valores referentes às doações ao Hospital Annegret Neitzke e ao pagamento de juros e multa de mora e correção monetária decorrentes de pagamentos extemporâneos;*

***d) locação de máquinas e equipamentos:** a autoridade fiscal glosou os valores referentes a despesa com locação de um caminhão e duas carrocerias reboques, de propriedade da empresa controladora, Rohden Artefatos de Madeiras Ltda. Relata que a interessada não apresentou os comprovantes solicitados de pagamento das despesas e que, de acordo com a NCM, “caminhão é espécie do gênero veículo e não do gênero máquina”;*

***e) armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda:** a autoridade fiscal glosou a diferença verificada entre os valores escriturados no Balancete de Verificação nas contas contábeis de resultado 42.036 (Frete de Exportação) e 42.071 (Serviço de Armazenagem) e os valores registrados no DACON.*

*Cientificada do Despacho Decisório, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade com as alegações que seguem.*

*Inicialmente, em relação às aquisições de bens com fim específico de exportação, defende que “a própria nota fiscal, pelos dados lá postos, evidencia que não ocorreu uma venda com fim específico para exportação”, mas de produto aplicado em seu processo produtivo, em relação ao qual “pagou o PIS e a Cofins que estavam embutidas no preço final”. Nesse sentido argumenta que as notas fiscais que comprovam as aquisições do fornecedor Vidroforte Indústria e Comércio de Vidros Ltda foram emitidas com CFOP 6.501, contudo referem-se a insumo (vidro) incorporado ao produto final, tendo, tais entradas, sido escrituradas com CFOP 2.101 (Compras para industrialização) e não no CFOP 2.501 (Entrada de mercadoria recebida com fim específico de exportação). A fim de reforçar a tese de que as aquisições aqui em questão não se referiam a bens com fim específico de exportação, acrescenta que “não solicitou ao fornecedor que as mercadorias fossem enviadas diretamente*

*para embarque ao exterior, tampouco para recinto alfandegado (sic), mas sim para o próprio estabelecimento industrial". Diz ainda: que o CFOP 6.501 foi utilizado de forma equivocada pelo fornecedor, não lhe cabendo qualquer responsabilidade; que a empresa Vidroforte destacou o ICMS nas operações, contudo, a venda com fim específico de exportação não tem destaque de ICMS; que pagou o ICMS, o PIS e a COFINS à empresa fornecedora, os dois últimos embutidos no preço final dos produtos adquiridos. Conclui, então, que não pode ser prejudicada caso o fornecedor não tenha recolhido o PIS e a COFINS, vez que referido recolhimento é de responsabilidade de terceiro, cabendo ao fisco a cobrança da empresa responsável pelo pagamento.*

*Na sequência, a contribuinte, em relação a valores de bens devolvidos, registrados com CFOP 5.201, aponta um equívoco da autoridade fiscal, o qual afirma consistir de um caso de revisão de ofício, que assim descreve: "Constatamos nesse item, com relação à tabela em que demonstra as quantias glosadas e deferidas (ao final do título dos bens utilizados como insumos), ocorreu um equívoco por parte da autoridade fiscal, houve o desconto da duplicidade de devolução de produtos no valor de R\$ 15.598,53".*

*Quanto aos serviços de transporte rodoviário de cargas na aquisição de insumos, a contribuinte alega que não existem os supostos "vícios formais" a ensejar a glosa referente aos fretes das aquisições de insumos mas, quando muito, meras irregularidades. Explica: que diariamente contratava fretes de terceiras pessoas as quais transportavam madeira bruta das florestas até seu estabelecimento; que tais serviços eram realizados por pessoas humildes que, muitas vezes, ao invés de emitirem uma nota fiscal (conhecimento de frete) para cada operação de transporte, emitiam uma nota fiscal conjunta com a totalidade dos serviços prestados em determinado período. Argumenta que a referida falha não prejudicou o fisco pois não houve omissão dos valores referentes aos fretes e não impediu que a empresa transportadora recolhesse PIS e COFINS sobre esses valores. Ao final pugna que "caso se entenda que não tem como auferir os valores a serem ressarcidos, que se determine o retorno dos autos à DRF em Blumenau para análise do crédito".*

*A contribuinte manifesta-se contra as glosas das aquisições de serviços não especificados, argumentando que os valores das entradas com CFOP 1.949 e 2.949 foram incluídos corretamente na apuração do crédito, vez que se tratam de importâncias relativas a serviços de pessoa jurídica utilizados na extração de madeira e manutenção de máquinas, cujo direito ao crédito está previsto no art. 3º, II, da Lei 10.637/02. Alega que, com o mesmo CFOP existem entradas com direito ao crédito e outras sem, e que a Autoridade Administrativa, antes de glosar todos os valores pleiteados, deveria ter intimado a recorrente para prestar as informações necessárias; desta feita, anexa aos autos as notas fiscais que diz comprovarem o direito pleiteado.*

*Por fim, em relação as glosas dos valores referentes às **despesas de armazenagem e frete na venda**, segue explicando que a soma dos valores registrados nas contas contábeis 4.236 e 4.271 é inferior ao registrado no DACON pois tais contas, por se tratarem de custos, “estão líquidas dos impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), enquanto que no DACON consta o valor total dos CTC/NF, que é a base de cálculo para o PIS e a COFINS”.*

A DRJ em Florianópolis (SC) julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, nos termos da ementa abaixo transcrita:

*PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA 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.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Ano-calendário: 2005 RECONHECIMENTO DO DIREITO DE CRÉDITO. HIPÓTESE LEGAL. CFOP. REAL NATUREZA DA OPERAÇÃO.*

*Para além do CFOP consignado pelo vendedor na nota fiscal de venda ou utilizado pela adquirente em seus registros de entrada, o que efetivamente importa para o reconhecimento do direito de crédito pleiteado pelo adquirente de um bem, é a real operação realizada, devidamente comprovada pelo pleiteante, e se esta se conforma com uma das hipóteses legais que lhe conferem o direito ao crédito pretendido.*

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

*Dão direito a crédito, no âmbito do regime da não-cumulatividade, custos e despesas com bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.*

Discordando da decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário, instruído com diversos documentos, cujo teor é sintetizado a seguir.

Em breve arrazoado, inicialmente, descreve os fatos argumentando que merece reforma a decisão recorrida.

Com relação ao ônus da prova, entende a recorrente que a regra de quem alega deve provar não é absoluta, pois vige para o Fisco o princípio da busca pela verdade material buscando a satisfação do interesse público, que é corolário do princípio da legalidade.

Sustenta que se falhou na comprovação dos fatos que a autoridade reputa pertinente, deverá remeter os autos a quem tem competência para novamente instruí-lo, elencando objetivamente o que precisa ser demonstrado.

Conclui este tópico com a afirmação de que a autoridade administrativa não pode indeferir requerimento efetuado pelo contribuinte sob o argumento de que o mesmo não logrou êxito na comprovação de seu direito.

No que tange a glosa da despesa com frete na aquisição de insumos (CFOP 1352), argumenta que nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/03, o serviço que for utilizado como insumo possibilita à pessoa jurídica a realização de um desconto tributável. Neste sentido, o frete, como elemento necessário a chegada do insumo no estabelecimento fabril, também pode ser enquadrado como insumo.

Alega que o frete encaixa-se facilmente no conceito de insumo, haja vista que o mesmo é necessário a chegada da matéria-prima ao estabelecimento fabril, ou seja, este item configura um serviço aplicado na fabricação do bem destinado a venda. Cita Solução de Consulta.

Defende a tese de que se os conhecimentos se prestaram para o reconhecimento da dívida de PIS e Cofins, cujo valor foi recolhido, é evidente que os mesmos se prestarão para o reconhecimento dos créditos.

Afirma que não é cabível o entendimento de que os elementos intrínsecos aos conhecimentos de transporte não estavam postos a evidência no presente caso. Se a autoridade julgadora sente falta de elementos probatórios nos autos, deve instruir o feito, de modo a sanar suas dúvidas.

Destaca que o fato de os transportes se referirem, em parte, a produtos adquiridos de pessoas físicas, não tem o condão de limitar ou excluir a possibilidade da percepção de créditos. Esclarece que não são as pessoas físicas que fazem o transporte e sim as pessoas jurídicas, situação que é apta a ensejar o crédito.

Menciona que a situação de parte da mercadoria ter sido remetida com referência “a pagar” em nada altera a relação jurídica existente, pois quem sofreu o ônus da exação tributária merece ter o crédito repetido.

No que se refere as glosas dos serviços não especificados (CFOP 1949 e 2949) por não se enquadrarem no conceito de insumos, argumenta, com base em doutrina, que o conceito legal de insumos é muito mais amplo que o de matérias-primas, de produtos intermediários ou de materiais de embalagem. Defende a tese de que caracteriza insumo toda e qualquer despesa e investimento que contribui para um resultado ou para a obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumo final, ou seja, insumo é o conjunto de fatores necessários para que a empresa desenvolva sua atividade.

Discorda da tese do acórdão recorrido de que o serviço de extração de madeira é etapa anterior ao processo produtivo, pois o corte da madeira é efetuado com base nas exigências feitas pela recorrente. Alega que a matéria-prima não é encontrada em qualquer lugar, uma vez que precisa ser tratada como exige a fabricação dos artefatos de madeira. Assim, a partir do momento em que a árvore está sendo cortada já se iniciou o processo produtivo da empresa.

Afirma que a empresa não adquire seu produto de madeiras ou similares, visto que compra diretamente na terra, de forma que não há intermediação entre o momento em que a árvore é extraída da terra e a hora em que é cortada na serraria da recorrente. Seu processo industrial começa já no momento em que seus prestadores de serviços se dirigem até a localidade onde estão as árvores e realizam o corte da forma exigida pela recorrente.

A recorrente discorda das glosas relativas às despesas com serviços de reparos de máquinas, pois essas despesas se enquadram no conceito de insumo. Alega que os bens adquiridos pela recorrente não fazem parte de seu ativo imobilizado, mas apenas são utilizados para reposição e manutenção de seus veículos e maquinário utilizados na produção.

Cita Soluções de Consulta sobre o tema.

Por fim, requer o recebimento e apreciação de seu recurso voluntário para o efeito de reconhecer o direito da recorrente de ressarcir-se dos créditos da contribuição Cofins, relativos ao 4º trimestre do ano de 2005, no que toca as despesas realizadas com (i) frete na aquisição (ii) serviços de exploração de florestas e manutenção de máquinas.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Flávio de Castro Pontes

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, portanto dele toma-se conhecimento. As matérias serão enfrentadas em tópicos específicos, em consonância com as alegações da requerente no recurso voluntário.

### **1 – Glosa de créditos decorrentes de despesa com transporte rodoviário de cargas (CFOP 1.352)**

A recorrente insurgiu-se parcialmente contra a glosa dos créditos decorrentes de despesas de fretes nas aquisições de produtos (CFOP 1.352).

Ao contrário do alegado, a decisão de primeira instância reconheceu que a recorrente pode descontar créditos em relação as despesas de fretes nas aquisições de produtos, todavia tem que comprovar a natureza das operações e a sua efetiva realização. Assim, a discussão limita-se a aferição da força probante dos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRC), como bem colocado pela decisão de primeira instância.

Sobre essa matéria, a autoridade fiscal após exame dos CTRC relatou:

*Evidenciou-se, por meio da análise dos arquivos digitais e da conferência física das notas fiscais, que a grande maioria dos CTRC (Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas) padece dos requisitos formais exigidos pelo regulamento do ICMS a que se sujeita a requerente (RICMS/SC 2001, Anexo V, artigos 63 a 71). Dentre as principais irregularidades destacam-se as relativas à emissão do CTRC posteriormente à prestação do serviço de transporte - o que é expressamente vedado pelo seu artigo 65. São alguns exemplos desse fato as cópias dos CTRC às fls. 351, 353, 354 e 384. Observou-se ainda, que várias notas fiscais listadas nos CTRC não estão registradas no Livro Registro de Entrada correspondente. São exemplos desse fato os CTRC anexos às fls. 338, 352 e 379.*

*Constatou-se que os problemas no preenchimento dos CTRC ocorreram exclusivamente com os transportadores locais ou de cidades limítrofes à sede da requerente e que as deficiências encontradas inviabilizam a aferição da idoneidade dos documentos emitidos(...) (grifou-se)*

A tese da recorrente, de que se falhou na comprovação dos fatos, a autoridade julgadora deverá converter o processo em diligência para novamente instruí-lo, não merece prosperar.

O § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, estabelece que a prova documental tem que ser apresentada na impugnação, salvo os casos expressos abaixo mencionados:

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

Assim sendo, a lei estabelece o momento de apresentação da prova documental, qual seja, a interposição da manifestação de inconformidade. *In casu*, a recorrente não alegou uma das exceções do aludido dispositivo, portanto precluiu o seu direito de produção de prova documental.

A propósito, Maria Teresa Martínez López e Marcela Cheffer Bianchini no artigo Aspectos Polêmicos sobre o Momento de Apresentação da Prova no Processo Administrativo Fiscal Federal em A Prova no Processo Tributário – São Paulo: Dialética, 2010, p. 51, esclarecem:

*(...) O devido processo legal manifesta princípios outros além do da verdade material. O processo requer andamento, desenvolvimento, marcha e conclusão. A segurança e a observância das regras previamente estabelecidas para a solução das lides constituem valores igualmente relevantes no processo. E, neste contexto, o instituto da preclusão passa a ser figura indispensável ao devido processo legal, e de modo algum se revela incompatível com o Estado de Direito ou com o direito de ampla defesa ou com a busca pela verdade material.*

*O artigo 16 do PAF, em seu parágrafo 4º, estabelece limitações à atividade probatória do administrado ao determinar que a prova documental deve ser apresentada com a impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que restar demonstrada a impossibilidade de sua apresentação por motivo de força maior ou referir-se a fato ou direito superveniente. (grifou-se)*

Por seu turno, o art. 333 do Código de Processo Civil preceitua que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito. Ora, tendo alegado que efetivamente as despesas de frete foram realizadas e pagas, a recorrente tinha por obrigação legal de juntar aos autos administrativos os respectivos documentos comprobatórios que sustentariam seu direito.

Assim sendo, os CTCRC questionados não são hábeis e idôneos para o reconhecimento da legitimidade dos créditos da Cofins. De modo que é inaceitável a forma suscitada pela recorrente de conversão em diligência para a comprovação dos pretensos créditos.

Nessa esteira, é sobremodo assinalar que deve ser indeferida a diligência requerida com o intuito de verificar a comprovação das demais despesas de frete, uma vez, como visto, o ônus da prova do direito creditório é da requerente e não da Fazenda Nacional.

Além disso, a recorrente não apresentou quaisquer elementos probatórios que invalidasse as glosas feitas pela fiscalização. De fato, as irregularidades apontadas pela fiscalização impedem o direito de descontar créditos com despesas de fretes, a exemplo de notas fiscais que não foram registradas no Livro Registro de Entrada, em outras não há a descrição satisfatória dos produtos adquiridos. Além do mais, existem CTCRC com data de emissão posterior a data registrada como de entrada da mercadoria transportada.

Diferentemente do alegado, não é viável o reconhecimento dos créditos sem a efetiva comprovação dos serviços prestados, pois o direito ao crédito requer exame minucioso dos serviços prestados e do processo produtivo.

Como visto não se trata de simples falhas no sistema de emissão dos conhecimentos de frete, mas a falta de comprovação da efetiva realização e pagamentos dos serviços. Ademais, não há provas de que os transportadores recolheram as contribuições PIS e Cofins sobre esses fretes.

Em suma, a autoridade fiscal acertadamente glosou os créditos, pois os aludidos CTCRC não contêm os elementos comprobatórios necessários para caracterizar uma operação de transporte de insumos adquiridos.

## **2 – glosas dos serviços não especificados (CFOP 1949 e 2949)**

Esta controvérsia tem por objeto o direito de descontar créditos sobre serviços prestados por pessoa jurídica na extração de madeira e manutenção de máquinas.

Como visto, a recorrente defende uma interpretação extensiva do conceito de insumo. Sustenta que insumo é o conjunto de fatores necessários para que a empresa desenvolva sua atividade.

Com efeito, a solução deste tópico envolve o conceito de insumo. Segundo o art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, a pessoa jurídica poderá descontar créditos em relação a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

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

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

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

*b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos*

*destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...) (grifou-se)

Destarte, o ponto central da questão é compreender o conceito de insumo estabelecido nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

Há diversas exegeses a respeito desse dispositivo, tais como: definição de insumo segundo a legislação do IPI, aplicação de custos e despesas de acordo com a legislação do IRPJ, custos de produção, etc. Para o deslinde da questão, é despiciendo examinar o método indireto subtrativo que, em regra, foi adotado para o exercício da não-cumulatividade da contribuição PIS.

A respeito da interpretação das leis, Carlos Maximiliano em *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 19ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 162, ensina:

*Por mais opulenta que seja a língua e mais hábil quem a maneja, não é possível cristalizar numa fórmula perfeita tudo o que se deva enquadrar em determinada norma jurídica: ora o verdadeiro significado é mais estrito do que se deveria concluir do exame exclusivo das palavras ou frases interpretáveis; ora sucede o inverso, vai mais longe do que parece indicar o invólucro visível da regra em apreço. A relação lógica entre a expressão e o pensamento faz discernir se a lei contém algo de mais ou de menos do que a letra parece exprimir: as circunstâncias extrínsecas revelam uma idéia fundamental mais ampla ou mais estreita e põem em realce o dever de estender ou restringir o alcance do preceito. Mais do que regras fixas influem no modo de aplicar uma norma, se ampla, se estritamente, o fim colimado, os valores jurídico sociais que lhe presidiram à elaboração e lhe condicionaram a aplicabilidade. (grifou-se)*

A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), por meio da Instrução Normativa (IN) nº 404/2004, regulamentou o assunto a partir da concepção tradicional da legislação do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e adotou uma interpretação restritiva para o conceito de insumo, conforme excerto a seguir transcrito:

*Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*I - das aquisições efetuadas no mês:*

*a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;*

*b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:*

*b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou*

*b.2) na prestação de serviços;*

*(...).*

**§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:**

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

*a) a matéria-prima, o produto intermediário, 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)*

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

Em que pese não vincular a autoridade julgadora, a interpretação dada pela RFB apresenta-se compatível e coerente com a legislação da não-cumulatividade da Cofins. Essas normas complementares não atentaram contra a legalidade, além de não terem extrapolados os limites traçados na respectiva lei.

Em outras palavras, as normas acima delimitaram o direito de crédito com a especificação dos serviços que geram crédito. Posto isso, ao sujeito passivo somente é permitido descontar unicamente os créditos autorizados e discriminados pela lei. Em suma, não é qualquer serviço, custo de produção ou despesa que confere crédito da contribuição.

Caso o legislador tivesse outra intenção, de tal forma que os direitos de descontar os créditos abrangeriam o maior número de gastos possíveis, teria feito constar na lei uma referência explícita ao direito de descontar créditos em conformidade com custos e as despesas necessárias segundo a legislação do IRPJ. Da mesma maneira, caso quisesse adotar o conceito de custos de produção, não teria utilizado a expressão insumos.

Além disso, a lei que instituiu a não-cumulatividade da Cofins especificou outros custos de produção e despesas operacionais que geram direito ao crédito, tais como: alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica; máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado; edificações e

benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Nessa esteira, se o conceito de insumo estivesse relacionado com os custos de produção, não faria sentido o legislador ordinário enumerar uma série de outros custos passíveis de gerarem créditos. Deste modo, adota-se como solução deste litígio o conceito de insumo segundo o disposto na IN 404/2004.

Com efeito, o conceito de insumo no âmbito do direito tributário foi estabelecido no inciso I, § 1º, do artigo 1º da Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, *in verbis*:

*Art. 1º*

*(...)*

*§1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:*

*I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo;*

Destarte, em tributos não cumulativos o conceito de insumos corresponde a matérias-primas, produtos intermediários e a materiais de embalagem. Ampliar este conceito implica em fragilizar a segurança jurídica tão almejada pelos sujeitos ativo e passivo.

Consigne-se, por oportuno, que a autoridade fiscal no Despacho Decisório manifestou expressamente no sentido de que créditos mencionados nos CFOP 1.949 e 2.949 não correspondem a bens e serviços utilizados como insumo, de acordo com a legislação relativa à matéria.

Deste modo, nos termos da posição adotada anteriormente, para se ter direito ao desconto dos créditos é necessário que os serviços prestados pela pessoa jurídica sejam aplicados diretamente na fabricação do produto, o que não ocorreu nas situações descritas.

Dos elementos que constam neste processo administrativo fiscal, constata-se que os serviços prestados por pessoas jurídicas de extração de madeira (empreiteiras de mão de obra) não podem ser considerados insumos porque não foram aplicados diretamente na atividade fabril.

Neste caso, a produção inicia-se com a transformação da matéria-prima (madeira), de sorte que a extração é uma etapa prévia do processo produtivo como bem assentado pela decisão *a quo*.

É bem verdade que esses serviços são importantes para o processo produtivo, todavia tais serviços não são empregados diretamente na fabricação do produto destinado à venda. Do exame dos elementos probatórios, é forçoso concluir que são serviços preliminares ao processo produtivo. Como visto, em regra, são custos de produção que não se enquadram no conceito de insumos.

Processo nº 13971.001996/2006-39  
Acórdão n.º **3801-001.883**

**S3-TE01**  
Fl. 24

Em relação ao direito de descontar créditos com a manutenção de máquinas é importante consignar que antes de discutir o direito, é preciso examinar os elementos probatórios que susteriam esse direito.

As notas fiscais colacionadas neste sentido, em regra, não especificam os serviços prestados, de tal modo que não são documentos hábeis e idôneos para gerar eventuais créditos, a exemplo da Nota Fiscal 209 emitida por Comércio e Afiação Belli Ltda em que o histórico é simplesmente mão de obra.

Destarte, a autoridade fiscal acertadamente glosou os créditos, pois as notas fiscais apresentadas não contêm os elementos necessários para configurar uma operação de aquisição de insumos.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)  
Flávio de Castro Pontes - Relator