



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

Processo nº 13971.002000/2006-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº **3002-000.513 – Turma Extraordinária / 2ª Turma**
Sessão de 12 de dezembro de 2018
Matéria PEDIDO DE RESSARCIMENTO COFINS/ DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.
Recorrente ROHDEN ARTEFATOS DE MADEIRA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS NÃO CUMULATIVA. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMO.

Na sistemática de apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e COFINS, geram créditos os bens adquiridos para revenda e os bens/serviços utilizados como insumos; sendo considerados insumos os dispêndios que mantenham relação direta com o processo produtivo e que, simultaneamente, satisfaçam a condição de essencialidade, quando submetidos ao teste de subtração. Para além dos insumos, somente geram direito ao creditamento as hipóteses relacionadas no rol taxativo do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

COFINS NÃO CUMULATIVA. INSUMO DE INSUMOS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Na sistemática de apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e COFINS, não é possível o aproveitamento de créditos sobre despesas incorridas na fase agrícola, insumos de insumos, pois não estão diretamente relacionadas ao processo produtivo da empresa.

FALTA DE COMPROVAÇÃO DA UTILIZAÇÃO DIRETA NO PROCESSO PRODUTIVO E DE SUA ESSENCIALIDADE. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

É do contribuinte o ônus de comprovar a utilização de máquinas, equipamentos e serviços diretamente no processo produtivo, assim como sua essencialidade. Para tanto, não bastam alegações e descrições genéricas.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencida a conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões que lhe deu provimento parcial, para fins de reconhecer o direito a crédito sobre as despesas com manutenção de florestas, extração de madeiras e as máquinas relacionadas a tais atividades, bem como sobre as despesas financeiras relativas a contratos de câmbio.

(assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Alan Tavora Nem e Carlos Alberto da Silva Esteves

Relatório

O processo administrativo ora em análise trata de Pedido de Ressarcimento da COFINS, referente ao 1º trimestre de 2004, e de Declarações de Compensação decorrentes, lastreado em créditos que se originariam da sistemática da não cumulatividade da contribuição.

A partir desse ponto, transcrevo o relatório do Acórdão recorrido por bem retratar as vicissitudes do presente processo:

"Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS de que trata o art. 6º da Lei 10.833/2003, relativo ' ao primeiro trimestre de 2004, formalizado por meio do PER/DCOMP de fls. 01 a 05.

' A DRF/BLUMENAU exarou o Despacho Decisório de fls. 686 a 715 deferindo parcialmente o pedido da interessada para reconhecer o direito creditório no valor de R\$223.617,98, referente ao saldo remanescente da apuração não-cumulativa da contribuição para o PIS a título de mercado externo e homologar parcialmente a compensação declarada via PER/DCOMP. No relatório e na fundamentação que embasaram a decisão proferida consta consignado, em resumo, que:

- a) *A análise do direito creditório pleiteado no processo foi suscitada em sede do Mandado de Segurança nº 2006.72.05.004732-O/SC;*
- b) *A análise teve como base as informações prestada nos documentos apresentados pela interessada e acostados ao processo, bem como as informações obtidas por meio de consultas aos sistemas informatizados da RFB; ›*
- c) *Considerando-se a proporção das receitas de exportação em relação à receita operacional bruta, observou-se uma discrepância entre os percentuais de exportação das receitas declaradas no DICON. A cópia da Nota Fiscal de Saída nº 053049, no valor de R\$104.082,10 não foi apresentada. Foram efetuados ajustes nos percentuais de exportação para efeito de cálculo dos créditos de mercado interno e mercado externo, com base na proporção de receitas declaradas;*
- d) *Na planilha de fl. 39 foi incluído incorretamente o CFOP 1.556 (compra de material para uso ou consumo) na rubrica Bens Utilizados como Insumos. Efetuou-se a glosa do valor respectivo;*
- e) *Foram glosados os valores pagos à pessoa física na aquisição de insumos;*
- f) *Verificou-se que o requerente se credita de Notas Fiscais de cabeçotes para facas. A aplicação destes bens no processo produtivo da empresa se efetua de forma indireta, o que inibe a possibilidade de crédito, à luz da IN SRF 404/04, art. 8º, § 4º, inciso I;*
- g) *Em relação ao CFOP 2.352 (aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial), observou-se divergência entre o valor obtido do arquivo digital e o informado na memória de cálculo em fl. 39. Foi efetuado ajuste em consonância com o arquivo digital;*
- h) *Verificou-se um equívoco na planilha de fl. 39, com a inclusão indevida do CFOP 1.949 (outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada) na rubrica Serviços Utilizados como Insumos;*
- i) *Foram glosados os valores de despesas de doação incluídos incorretamente nas despesas de energia elétrica nos meses de fevereiro e março de 2004;*
- j) *As despesas financeiras sobre contratos de câmbio não se enquadram na redação original do inciso V do art. 3º da Lei 10.833/03. Efetuou-se a glosa desses valores;*
- k) *Não foram apresentados os contratos de arrendamento mercantil indispensáveis à comprovação dos valores informados na linha 8 da ficha 6 do DICON, o que ensejou a glosa integral dos valores declarados. A relevância das especificações contidas nos contratos de arrendamento mercantil pode ser verificada*

pela leitura dos incisos I a IV do art. 7º da Resolução CMN/BACEN nº 2.309/96;

l) Efetuou-se a glosa dos encargos de depreciação referentes aos itens com data de aquisição informada em 01/01/2001;

m) Foram também glosados os encargos de depreciação calculados sobre bens usados;

n) Foram glosados os encargos de depreciação de bem desativado;

o) Quanto aos valores indicados na linha 13 da ficha 6 do DACON (outros valores com direito a crédito), o contribuinte apresentou a planilha 'de fls. 118 a 120. Os valores informados, além de divergentes dos declarados no Demonstrativo, foram apurados pelo regime de caixa, de acordo com observação firmada pelo representante legal da empresa em fls. 120. A inobservância do regime de competência e a discrepância entre a memória de cálculo e o DACON deram origem à glosa dos valores;

p) Considerando-se as glosas e os ajustes nos percentuais de exportação, houve a necessidade de reescrita da utilização dos créditos do trimestre, à luz da IN SRF 600/05, conforme demonstrado no Anexo II;

q) O Anexo II em fl. 715, anexo ao despacho decisório demonstra a apuração do crédito reconhecido no valor de R\$ 223.617,98 a título de mercado externo.

Cientificada da decisão em 05/03/2007 (fl. 721), a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 04/04/2007 (fls. 722 a 729), alegando, em síntese que

a) Não houve equívoco na planilha apresentada, vez que o valor incluído no CFOP 1.556 refere-se ao combustível utilizado na produção da requerente, cuja legislação prevê a possibilidade de creditamento, consoante art. 3º, II, da Lei 10.833/03. Como prova do alegado, segue em anexo cópia de notas fiscais e as respectivas páginas dos Livros de Entradas onde as mesmas foram escrituradas;

b) Ainda que o código utilizado (CFOP 1.556) não fosse o correto, tal fato não modifica o direito da requerente creditar-se dos referidos valores;

^ c) Os valores incluídos no CFOP 1.949 não apresentam qualquer incorreção, vez que se trata de importâncias relativas a serviços de pessoa jurídica utilizados na extração de madeira, manutenção de florestas e manutenção de máquinas. O direito ao crédito está previsto no art. 3º, II, da Lei 10.833/03;

d) A taxa de câmbio decorrente do Contrato de Câmbio configura-se como despesa financeira, haja vista que é paga à instituição bancária onde o câmbio foi contratado. Tanto nos casos de contratação de financiamento e empréstimos como nos

Contratos de Câmbio, o contratante arca com um ônus, seja ele juros ou taxa de câmbio que se caracteriza como despesa financeira;

e) A requerente informou na linha 13 do DACON as despesas de frete na operação de venda e as despesas de armazenagem de mercadoria. A verba lançada pelo regime de caixa, a que se refere o Fisco, trata-se de despesas de armazenagem. Por outro lado, a discrepância apurada entre a memória de cálculo e o DACON é decorrente das despesas com fretes na operação de venda, que não foram consideradas pela autoridade fazendária;

Í) Requer o recebimento e a apreciação da manifestação de inconformidade, reformando a decisão proferida para efeito de reconhecer o direito do contribuinte ao ressarcimento de créditos da COFINS."

Em seqüência, analisando as argumentações e os documentos apresentados pela contribuinte, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro II - DRJ/RJOII julgou a Manifestação de Inconformidade procedente em parte, por decisão que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/03/2004

COFINS. CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS.

A aquisição de combustíveis gera direito a crédito quando utilizado como insumo na fabricação dos bens destinados à venda.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS.

Os serviços caracterizados como insumos são aqueles diretamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não cumulatividade.

COFINS NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS FINANCEIRAS.

As despesas financeiras sobre contratos de câmbio não geram direito a crédito para ser descontado da COFINS apurada segundo o regime de incidência não-cumulativa.

DECISÃO ADMINISTRATIVA. MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Consideram-se definitivos os ajustes efetuados na base de cálculo dos créditos a descontar relativamente aos itens que não foram expressamente contestados.

Solicitação Deferida em Parte

Intimada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 778/785), no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido, em linhas gerais, repisando fatos e argumentos já apresentados. Não juntou novos documentos.

É o relatório, em síntese.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator

O direito creditório envolvido no presente processo encontra-se dentro do limite de alçada das Turmas Extraordinárias, conforme disposto no art. 23-B do RICARF.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

A questão fundamental posta em discussão na presente lide se refere ao direito de creditamento na sistemática da não cumulatividade das contribuições para o PIS e a COFINS, assim, entendo oportuno tecer alguns comentários sobre os fundamentos que irão embasar este voto, sobre os quais já me manifestei em julgados anteriores.

O regime de incidência não cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS foi instituído, respectivamente, pelas Leis nº 10.637, de 30/12/2002, e 10.833, de 29/12/2003. Em seus arts. 3º e §§, ambas as leis tratam das possibilidades de apropriação de créditos.

Da simples leitura dos dispositivos legais citados, constata-se que as hipóteses de creditamento no âmbito dessas contribuições possuem uma abrangência específica e diversa das legislações que regulamentam outros tributos. Em especial, o termo "insumo" não se amolda a definição restritiva presente na legislação sobre o IPI, como também não contempla um sentido tão amplo a ponto de incluir todos os custos e despesas necessárias à atividade empresarial, como no caso do IRPJ. Necessita-se, então, a construção de diretrizes particulares na análise dos elementos geradores de crédito dessas contribuições.

Na busca desse desiderato, a jurisprudência desta Corte foi elaborando, ao longo do tempo, premissas importantes a serem consideradas, como no Acórdão nº 9303-006.083, de 12 de dezembro de 2017, da lavra do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Possas:

"O termo "insumo" utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa.

Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais."

(grifo nosso)

Embora o entendimento principal esposado acima seja majoritário atualmente no CARF, corrente autodenominada intermediária, mesmo entre seus adeptos, a aplicação prática desse conceito não é pacífica. Assim, temos que uns vislumbram que basta o insumo ser utilizado no processo produtivo para fazer jus ao crédito, outros entendem ser necessário a utilização direta desse insumo na produção, outros, ainda, preconizam que tal insumo deve ser indispensável.

A meu sentir, a exigência mais correta a ser feita para que um determinado gasto seja classificado como um insumo, para o fim de creditamento disposto na legislação do PIS e da Cofins não cumulativas, é a essencialidade, tal qual foi manifestada no voto do Exmo. Ministro Mauro Campbell Marques no julgamento do REsp nº 1.246.317/MG:

*"Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: **é preciso que ele seja essencial**. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante."*

(grifo nosso)

Ademais, tal entendimento foi ratificado pelo Ministro no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR:

*"Daí minha divergência, pois tenho posição um pouco mais restrita, onde **deve ser realizado o "teste de subtração" do insumo a fim de verificar a sua essencialidade ao processo produtivo**".*

(grifo nosso)

Nesse passo, creio que o bem ou serviço para ser considerado como insumo, além da necessidade de ser utilizado especificamente no processo produtivo, mesmo que não entre em contato direto com o produto, deve ser essencial à produção do bem ou à prestação do serviço. Em outras palavras, o insumo para ser apreciado como essencial ao processo, quando submetido ao teste de subtração, deve inviabilizar a obtenção do bem ou, ao menos, retirar-lhe significativamente a qualidade.

Para além da corrente intermediária do conceito de insumo, temos outra que considera que a legislação criadora da não cumulatividade para as contribuições enumerou um rol taxativo dos bens e serviços passíveis de serem considerados insumos com vista ao creditamento. Dessa forma, fora das hipóteses legalmente previstas, não haveria a possibilidade da apropriação de créditos. Tal entendimento pode ser observado no excerto do voto condutor do Acórdão nº 9303-006.717, de 15 de maio de 2018, da lavra do Eminentíssimo Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal:

*"Como já tive a oportunidade de expressar em outras ocasiões, entendo que a **legislação** que estabeleceu a sistemática de apuração não cumulativa das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins **trouxe uma espécie de numerus clausus** em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, **fora daqueles itens** expressamente admitidos pela lei, **não há possibilidade de apropriação de créditos**, pelo reconhecimento de que as demais mercadorias também se enquadram no conceito de insumo. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita, não necessitaria a lei ter sido elaborada com tanto detalhamento, bastava um único artigo ou inciso."*

(grifo nosso)

A princípio, tais correntes parecem antagônicas ou, ao menos, incompatíveis. Contudo, a meu ver, existe a possibilidade de reconciliação. Primeiramente, entendo oportuno transcrever o art. 3º da Lei 10.833/2003, que trata do creditamento na sistemática da Cofins não cumulativa. Repise-se que a legislação referente ao PIS tem dispositivo semelhante:

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) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

.....
(grifo nosso)

A partir da leitura do dispositivo transcrito, percebe-se que, embora todos os incisos tratem das possibilidade de apropriação de créditos, eles podem ser divididos em duas espécies diferentes: os basilares, aqueles que determinam quais as hipóteses fundamentais para a geração de crédito (bens para revenda e insumos na prestação de serviços ou na produção) e os extravagantes, aqueles que explicitam hipóteses que, a princípio, não podem ser enquadradas na definição de insumo, logo, por isso, não dariam direito ao creditamento ou, ao menos, teriam uma aplicação mais restrita.

Assim, por exemplo, os custos, encargos e despesas nas operações de venda não podem ser caracterizados como insumos, pois, por óbvio, ocorrem após a produção do bem. Com efeito, por mais essenciais que sejam à atividade empresarial, não fazem parte do processo produtivo, mas do processo de comercialização. Contudo, nesse caso, por vontade do legislador, a armazenagem e o frete nas operações de venda dão direito a crédito.

Dessa forma, entendo que a legislação que instituiu a sistemática de apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e para a COFINS elencou um rol taxativo, contudo, não de bens e serviços considerados como insumo, mas, justamente, daquilo que, mesmo não sendo insumo, faz jus ao creditamento.

Por consequência do que foi dito, voltando às operações de venda, fora a armazenagem e o frete, não há possibilidade de reconhecimento de crédito de mais nenhuma despesa ou custo incorridos nessas operações, *a contrario sensu.*, por expressa determinação legal. Então, tomemos o caso das embalagens para transporte, sobre as quais vários ilustres Conselheiros reconhecem o direito ao creditamento, *data venia*, penso exatamente o oposto. Considerando-se que tais embalagens não são insumos para a produção do bem, pois utilizadas somente após o término de sua elaboração, logo, muito menos o são insumos essenciais, embora sejam fundamentais ao processo de comercialização, e considerando-se que tais dispêndios não estão elencados no rol taxativo do art. 3º, a meu sentir, não geram direito a crédito na sistemática de apuração não cumulativa das contribuições.

A partir dos fundamentos assentados anteriormente, podemos resumir os requisitos necessários para que um gasto seja passível de geração de crédito da seguinte forma: a) geram créditos os bens adquiridos para revenda e os bens/serviços utilizados como insumos; b) são considerados insumos os dispêndios que mantenham relação direta com o processo produtivo e que, simultaneamente, satisfaçam a condição de essencialidade, quando submetidos ao teste de subtração; c) para além dos insumos, somente geram direito ao creditamento as hipóteses relacionadas no rol taxativo do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Feita essa introdução, passemos a análise específica da lide no presente processo.

1) Outras entradas de mercadorias ou prestação de serviços não especificados

Neste item, primeiramente, a recorrente se insurge contra as glosas referentes às despesas de manutenção de florestas e extração de madeiras, as quais devem ser reconsideradas, segundo ela, pois são essenciais e integram seu processo produtivo. Segue a recorrente alegando que não há que se falar em etapa anterior ao processo produtivo, pois estas despesas incorrem na etapa inicial de todo o procedimento. Assim, por ser a matéria-prima

utilizada de propriedade da empresa, todas as despesas de manutenção das florestas e extração de madeiras são insumos e dão direito ao crédito, conforme previsto no art. 3º, II, da Lei 10.833/2003.

Compulsando-se os autos, verifica-se que a empresa produz portas e batentes de pinus (fl. 111) e, por certo, considerando-se o processo produtivo para a fabricação desses bens, a madeira é insumo essencial para a sua produção. Contudo, as despesas ora analisadas não tem relação direta com esse processo, pois dizem respeito ao plantio, manutenção e extração da madeira, a qual, posteriormente, será utilizada como matéria-prima. Logo, são dispêndios necessários em etapa anterior ao processo produtivo. Então, como já explanado na introdução, por não manterem relação direta como o processo produtivo, tais despesas não se subsumem às hipóteses previstas na legislação e, assim, não se caracterizam insumos.

Dessa forma, as despesas realizadas, em realidade, são insumos de insumos, os quais não dão direito ao creditamento na sistemática da apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e para a COFINS. Não é outro o entendimento que vem se sedimentando nos julgamentos deste Conselho, conforme se constata no Acórdão nº 9303-006.344, de 21 de fevereiro de 2018, transcrito abaixo na parte que interessa à análise:

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

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2007

*NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES
SOCIAIS. COFINS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS.
BENS E SERVIÇOS. DIREITO AO CREDITAMENTO.*

*A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas PIS/
COFINS informa de maneira exaustiva todas as possibilidades
de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para
creditamento sobre a aquisição de itens e serviços que não
sejam utilizados diretamente no processo de produção do
produto destinado a venda. Nessa linha de entendimento não é
possível o aproveitamento de créditos em relação 1) insumos
utilizados na fase agrícola insumos de insumos; e 2) despesas
incorridas na manutenção de frota própria do contribuinte,
ressaltando que os veículos são utilizados em todas as atividades
da empresa, não tendo aplicação específica direta no processo
industrial do ferro gusa.*

(grifo nosso)

A recorrente alega que o processo produtivo começaria na própria plantação da floresta e não na serraria, como considerado pelo Acórdão recorrido, por ser ela mesma a proprietária da matéria-prima. A meu juízo, por um lado, o fato de a recorrente ser a proprietária das florestas não desloca o início do processo produtivo de portas e batentes para o plantio e extração das árvores, por outro, as restrições impostas à possibilidade de creditamento de insumos de insumos, conforme a interpretação do disposto no art. 3º das Leis nº 10.637/02 e

10.833/03, se coaduna com uma das intenções do legislador ao implementar a não cumulatividade das contribuições, qual seja, incentivar a uma maior horizontalidade na produção.

A esse respeito, o Ilustre redator designado do Acórdão nº 9303-006.344, Conselheiro Andrada Marcio Canuto Natal, assim se manifestou:

"É evidente que aqui estamos diante de uma empresa que tem a sua atividade produtiva delineada de forma vertical. No lugar de adquirir de terceiros seus insumos a serem utilizados no processo industrial, providencia por si mesma a produção destes, os quais serão utilizados em sua linha final de industrialização do produto destinado a venda. Essa sistemática verticalizada foi criticada na exposição de motivos da MP 135/2003 (convertida na Lei 10.833/2003), abaixo transcrita, no sentido de que a sistemática da não cumulatividade em implantação serviria de estímulo à mudança desses modelos.

1.1. O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da Cofins não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra.

*Mas, por óbvio, esse texto só traduz a intenção do legislador que no art. 3º, inc. II, das referidas leis, estabeleceu que os créditos seriam apropriáveis sobre "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".*

Se a empresa produz e vende somente o ferro gusa não é possível que ela se aproprie de créditos de adubos, defensivos, etc utilizados para a produção de eucalipto.

Evidente que adubos, defensivos agrícolas e outros bens e serviços atinentes à fase agrícola não são insumos utilizados diretamente no processo produtivo do ferro gusa.

(grifos no original)

Da mesma forma, no caso em tela, as despesas com o plantio e a manutenção das florestas e com a extração da madeira, assim como quaisquer outras incorridas nessa fase

de obtenção da matéria-prima, não são insumos utilizados diretamente no processo produtivo de portas e batentes.

Por fim, neste item, a recorrente assevera que foram também glosadas pela fiscalização despesas com manutenção de máquinas sob dois argumentos: *"não é possível deferir o crédito por tratar-se de etapa anterior ao processo produtivo; e em relação às demais máquinas, operou-se a glosa por ser impossível determinar quais foram os serviços referentes às máquinas utilizadas para a produção dos bens"* (fl. 781). Quanto às glosas referentes às despesas com máquinas utilizadas para extrair a madeira e fazer a manutenção das florestas, a recorrente alega que é incabível o entendimento delas fazerem parte de uma fase anterior ao processo produtivo. Quanto às despesas com as demais máquinas, a recorrente alega que o simples argumento de não ser possível identificar, com base nos documentos trazidos por ela, em quais serviços de manutenção foram utilizados, não é suficiente para embasar a glosa de tais créditos, porque caberia à autoridade fazendária intimar a contribuinte a apresentar os documentos necessários.

Primeiramente, em relação às despesas com máquinas utilizadas na fase agrícola, como já explanado, devem ser consideradas insumos de insumos e, portanto, não fazem jus ao creditamento na sistemática de apuração não cumulativa das contribuições.

Em relação às despesas com as demais máquinas, não procedem os argumentos da contribuinte, tendo em vista que, durante a fiscalização, ela foi intimada a apresentar documentos que comprovassem os créditos pleiteados, portanto, ainda nessa fase, foi oportunizado provar em quais serviços de manutenção foram realizados tais dispêndios. Além disso, a partir da ciência do Despacho Decisório, juntamente com a Manifestação de Inconformidade, mais uma vez, a contribuinte poderia ter feito prova, contudo, não o fez. E, como já dito no relatório, em seu Voluntário, a contribuinte somente alegou, porém, não apresentou mais nenhum documento.

Por oportuno, lembremos que o art. 373 do Código de Processo Civil (CPC) estabelece que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, e ao autor, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Ou seja, em regra, incumbe à parte fornecer os elementos de prova das alegações que fizer, visando prover o julgador com os meios necessários para o seu convencimento, quanto à veracidade do fato deduzido como base da sua pretensão.

Seguindo essa mesma linha, o art. 36 da Lei nº 9.784, de 1999, que regula os processos administrativos federais, dispõe que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

Quanto ao processo administrativo fiscal, o art. 16 do Decreto 70.235/72 assim estabelece:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - omissis

.....

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Inciso com redação dada pela Lei nº 8.748, de 9/12/1993)

.....

§ 1º omissis

.....

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira - se a fato ou a direito superveniente;

c) destine - se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Parágrafo acrescido pela Lei nº 9.532, de 10/12/1997)

.....

Como se percebe dos dispositivos transcritos, o dever de provar incumbe a quem alega. Assim, creio que o ônus da prova atua de forma diversa em processos decorrentes de lançamento tributário e processos decorrentes de pedido de restituição, ressarcimento e compensação. Nestes, cabe ao contribuinte provar a liquidez e a certeza do seu crédito, naqueles, cabe ao fisco provar a ocorrência do fato gerador.

Por certo, não se pode olvidar do Princípio da Verdade Material, que norteia o processo administrativo, devendo o julgador buscar o esclarecimento dos fatos, adotando as providências necessárias no sentido de firmar sua convicção quanto a verdade real. Contudo, a atuação do julgador somente pode ocorrer de forma subsidiária à atividade probatória, que deve ser desempenhada pelas partes.

Assim, não pode o julgador usurpar a competência da autoridade fiscal e intentar produzir provas, que validem um lançamento fiscal fracamente instruído, assim como, lhe é vedado desincumbir, pela sua atuação ativa no processo, o sujeito passivo de trazer aos autos o conjunto probatório mínimo necessário para comprovar o seu direito creditório.

Dessa forma, a busca pela verdade material não pode ser entendida como ilimitada. Em realidade, nenhum Princípio é soberano e outros também regem o processo administrativo, tais como: os Princípios da Celeridade, Imparcialidade, Eficiência, Moralidade, Legalidade, Segurança Jurídica, dentre outros. Por conseguinte, será lastreado nas circunstâncias fáticas do caso concreto, que o julgador deverá ponderar e sopesar a influência de cada um dos diversos Princípios, visando a maior justiça em seu julgamento

Logo, no caso ora analisado, forçoso é reconhecer que as glosas referentes às despesas com as demais máquinas foram corretas, pois a contribuinte não se desincumbiu do

ônus de comprovar que tais despesas tem relação direta com o processo produtivo e sua essencialidade.

2) Despesas financeiras

A contribuinte se insurge contra a glosa referente às despesas financeiras sobre contratos de câmbio. Em suma, alega que o contrato de câmbio é uma espécie de empréstimo, através do qual a empresa recebe um adiantamento das vendas realizadas e, para efetuar tal adiantamento, a instituição financeira cobra uma bonificação, que tem o caráter de despesa financeira e, portanto, adequando-se ao inciso V, art. 3º da Lei 10.833/2003.

Em linhas gerais, a recorrente aborda, em seu Voluntário, os mesmos argumentos já expostos na Manifestação de Inconformidade. Entendo que a relatora do Acórdão recorrido esclareceu bem a questão, por isso, transcrevo excerto do seu voto, o qual adoto como razão para decidir:

"A cobrança de forma não-cumulativa da COFINS foi instituída pela Lei nº 10.833, de 2003. O art. 3º, inciso V, da Lei em sua redação original assim dispunha:

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

(.....)

V - despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e o valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;);

Posteriormente a Lei nº 10.865 de 30 de abril de 2004, alterou o inciso V do artigo 3º da Lei 10.833/2003,, passando a vigorar, a partir de 1º de agosto de 2004, com a seguinte redação:

"V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;"

Verifica-se das alterações no dispositivo acima citado que até 31 de julho de 2004 admitia-se, na apuração da COFINS no regime não-cumulativo, o desconto de créditos calculados sobre as despesas financeiras incorridas. No entanto, não é toda e qualquer despesa financeira capaz de gerar crédito de PIS, mas somente aquelas decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Simples.

O Contrato de Câmbio é firmado entre uma instituição financeira autorizada a operar no mercado de câmbio e o exportador ou importador e se constitui em uma operação de compra e venda de moeda estrangeira, sendo o instrumento necessário para que se possa realizar pagamento ou recebimento em moeda estrangeira decorrente de operações de compra e venda no mercado externo.

Como se vê, o contrato de câmbio não tem natureza jurídica de empréstimo ou de financiamento e, portanto, as despesas contratuais e o deságio cambial dele decorrentes não se enquadram no inciso V do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e no inciso V do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (com a redação anterior à Lei nº 10.865, de 2004)."

Assim, pelas razões dependidas, mantenho a glosa referente às despesas totais com contratos de câmbio.

3) Despesas com transporte na venda da produção do estabelecimento

Em seu Recurso Voluntário, a contribuinte se insurge contra as glosas de despesas de armazenagem e frete nas operações de venda, pois tais glosas se basearam, tão somente, na ausência de provas das referidas despesas e em divergências entre os valores informados na Dacon e na memória de cálculo apresentada. Afirma que tais divergências foram meras irregularidades, causadas pelo fato da empresa contratar fretes de terceiras pessoas humildes, que emitiam uma nota fiscal única, ao invés de emitirem uma nota fiscal para cada operação de transporte realizada. Assim, a contribuinte alega que teria direito ao creditamento pretendido

Melhor sorte não assiste à recorrente nesta questão. Como já desenvolvido no item 1, temos certo que, em processos de restituição ou ressarcimento, o dever de provar a liquidez e certeza do crédito pleiteado incumbe ao contribuinte. Em que pese a tentativa de minimizar as divergências apontadas pela fiscalização como meras irregularidades, isso não afasta a falha incorrida, tampouco, a desobriga comprovar os fatos alegados através de documentos contábeis e fiscais revestidos das formalidades legais. De fato, os equívocos na emissão das notas fiscais e a falta de apresentação de provas dos argumentos alegados tornam-se incontroversos pela transcrição do seguinte excerto do Voluntário:

"Em que pese ter havido uma falha no sistema de emissão das notas fiscais (conhecimento de frete), referida falha não prejudicou o Fisco federal, porquanto não houve omissão quanto aos valores referentes aos fretes.

Ademais, como mencionado anteriormente, se os elementos probatórios foram insuficientes à tomada de decisão, cabia à autoridade intimar a recorrente para que prestasse as

informações necessárias ao esclarecimento, e não glosar os valores".

Repise-se que a recorrente não apresentou mais nenhum documento juntamente com seu Recurso Voluntário, logo, embora tenha asseverado que cabia a autoridade intimá-la, mesmo após a ciência do Despacho Decisório e do Acórdão recorrido, a contribuinte não se desincumbiu do ônus de comprovar a liquidez e a certeza de seu suposto crédito.

Assim sendo, por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário, não reconhecendo o direito creditório.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves