



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

Processo nº 13971.720022/2008-10
Recurso nº 1 Voluntário
Acórdão nº **3801-001.885 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 23 de maio de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA - RESSARCIMENTO
Recorrente ROHDEN PORTAS E PAINÉIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

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

Processo nº 13971.720022/2008-10
Acórdão n.º **3801-001.885**

S3-TE01
Fl. 11

(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 Programa de Integração Social – PIS, não-cumulativa, que remanesceram ao final do segundo trimestre de 2006.

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:

a) devolução de produtos que seriam utilizados como insumo: relata, a autoridade fiscal, que constatou por meio da análise do arquivo digital das notas fiscais de saída e da memória de cálculo (fl. 63), na qual a contribuinte declara os CFOP utilizados para a quantificação dos créditos da linha dois do DACON, que a mesmo não excluiu, da base de cálculo do crédito apurado, a totalidade das devoluções de bens que seriam utilizados no processo produtivo. Conclui que a diferença de R\$ 17.033,23, apurada em relação aos valores dos registros com CFOP 5.201 e 6.201, foi reduzida da base de cálculo.

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; o valor da nota fiscal informada no CTRC inferior ao nele informado; notas fiscais informadas nos CTRC não registradas no Livro de Registro de Entrada. Acrescenta que os “serviços de transporte muitas vezes superam o valor da própria mercadoria transportada e que as distâncias percorridas entre a origem e o destino não são compatíveis com os valores médios de frete praticados no mercado”. Conclui que “em função das deficiências encontradas a aferição da idoneidade dos documentos fica completamente prejudicada”

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 (Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada). Observa que enquanto o montante informado das operações com esse CFOP, para fins de creditamento, é de R\$ 402.283,66, no RAIP e no RLE é de apenas R\$ 18.125,72, sendo que “nenhuma das entradas do LRE solicita crédito de PIS e/ou COFINS”. Acrescenta que efetuou-se a glosa da totalidade do valor solicitado considerando que 95% deste não encontra respaldo na escrita fiscal e que entradas com o CFOP 1.949, “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 cômputo do crédito, 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) alugueis de prédios: foi glosado o valor indicado no contrato de locação como despesa de energia elétrica, por não integrar tal despesa o valor do aluguel contratado;

e) locação de máquinas e equipamentos: a autoridade fiscal glosou os valores referentes às despesas com locação de caminhões e carrocerias reboques, de propriedade da empresa controladora, Rohden Artefatos de Madeiras Ltda., pois, de acordo com a NCM, “caminhão é espécie do gênero veículo e não do gênero máquina”;

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

Inicialmente, a contribuinte contesta a glosa dos valores referentes às **devoluções de bens que seriam utilizados como insumo**, alegando que “está habilitada a comprar insumos com suspensão – e estes não geram direito de crédito – a eventual devolução não pode ser deduzida da base de cálculo, como ocorreu no caso”. Explica que considerou na devolução apenas o que não era suspensão, conforme fazem prova as notas fiscais de aquisição de números 210, 29804-2 e as respectivas notas de devolução números 19722 e 20403.

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”.

Por fim, a contribuinte manifesta-se contra as glosas das aquisições de serviços não especificados, argumentando que os valores das entradas com CFOP 1.949 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 10.637/2002. 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.

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.

*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 madeireiras 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 para o PIS, relativos ao 3º trimestre do ano de 2006, 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:

a) A emissão do CTRC posteriormente à prestação do serviço de transporte - o que é expressamente vedado pelo art. 65 do RICMS/SC e que a nota fiscal informada no CTRC é de valor inferior ao nele informado. São alguns exemplos desses fatos as cópias dos CTRC anexas aos autos às fls. 385 a 390;

b) Muitas das notas fiscais informadas nos CTRC não estão registradas no Livro Registro de Entrada, ou seja, a nota fiscal informada no CTRC não figura nos registros fiscais e/ou contábeis da requerente. São exemplos os CTRC juntados ao processo às fls. 408 a 410 e 412 a 415;

Constatou-se que os problemas no preenchimento dos CTRC ocorreram exclusivamente com os transportadores locais ou de cidades limítrofes à sede da requerente. Importante nesse momento o registro de que tais serviços de transporte muitas vezes superam o valor da própria mercadoria transportada e que as distâncias percorridas entre a origem e o destino não são compatíveis com os valores médios de frete praticados no

mercado. Tomemos como exemplo o CTRC juntado aos autos à fl. 385 que percorreu uma distância inferior a 50km entre a origem - no município de Otacílio Costa - e o destino - no município de Pouso Redondo, segundo o sítio <http://www.mapainterativo.ciasc.gov.br/tabeladistancias.php>, e custou à requerente R\$ 6.209,49 (seis mil duzentos e nove reais e quarenta e nove centavos).

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 Martinez 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 CTRC 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 CTRC 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 CRTTC não contêm os elementos comprobatórios necessários para caracterizar uma operação de transporte de insumos adquiridos.

2 – glosas dos serviços não especificados (CFOP 1949)

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, Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, disciplina, 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: (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)*

(...)

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)

III - (VETADO)

IV – alugueis 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 e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

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- energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

(...) (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 10.637/2002.

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 despidendo 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, por meio da Instrução Normativa (IN) nº 247/2002 (redação dada pela IN SRF nº 358/03), regulamentou o assunto a partir da concepção tradicional da legislação do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e adotou uma interpretação para o conceito de insumo, conforme excerto a seguir transcrito:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

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; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)(grifou-se)

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: aluguéis 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 247/2002.

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 no CFOP 1.949 não corresponde a serviço utilizado como insumo suscetível de creditamento no regime não cumulativo do PIS/Pasep e Cofins.

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. 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.

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.

A recorrente não apresentou os documentos fiscais que sustentariam seu direito. As notas fiscais colacionadas em seus recursos não se referem a serviços de manutenção de máquinas, como bem assentado pela decisão “a quo”, de tal modo que não são documentos hábeis e idôneos para gerar eventuais créditos.

Processo nº 13971.720022/2008-10
Acórdão n.º **3801-001.885**

S3-TE01
Fl. 23

Destarte, a autoridade fiscal acertadamente glosou os créditos, pois os documentos fiscais apresentados 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