



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

**Processo n°** 13971.720052/2008-26  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3202-001.594 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de março de 2015  
**Matéria** PIS. RESSARCIMENTO  
**Recorrente** KARSTEN S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2004

**REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ONUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE**

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório pleiteado.

**CONCEITO DE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. CRITÉRIOS PRÓPRIOS**

O conceito de insumos não se confunde com aquele definido na legislação do IPI - restrito às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção; por outro lado, também não é qualquer bem ou serviço adquirido pelo contribuinte que gera direito de crédito, nos moldes da legislação do IRPJ.

Ambas as posições (“restritiva/IPI” e “extensiva/IRPJ”) são inaplicáveis ao caso. Cada tributo tem sua materialidade própria (aspecto material), as quais devem ser consideradas para efeito de aproveitamento do direito de crédito dos insumos: o IPI incide sobre o produto industrializado, logo, o insumo a ser creditado só pode ser aquele aplicado diretamente a esse produto; o IRPJ incide sobre o lucro (lucro = receitas - despesas), portanto, todas as despesas necessárias devem ser abatidas das receitas auferidas na apuração do resultado.

No caso do PIS/Pasep e da Cofins, a partir dos enunciados prescritivos contidos nas Leis n° 10.637/2002 e n° 10.833/2003, devem ser construídos *critérios próprios* para a apuração da base de cálculo das contribuições.

As contribuições incidem sobre a receita da venda do produto ou da prestação de serviços, portanto, o conceito de insumo deve abranger os custos de bens e serviços, *2 necessários, essenciais e pertinentes, empregados no processo*

*produtivo*, imperativos na elaboração do produto final destinado à venda, gerador das receitas tributáveis.

Recurso Voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário. O conselheiro Charles Mayer de Castro Souza votou pelas conclusões, em relação à matéria tratada no item iv.

Irene Souza da Trindade Torres Oliveira – Presidente

Luís Eduardo Garrossino Barbieri – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres Oliveira, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Gilberto de Castro Moreira Junior, Charles Mayer de Castro Souza, Thiago Moura de Albuquerque Alves e Tatiana Midori Migiyama.

## Relatório

O presente litígio decorre de Pedido de Ressarcimento de créditos da contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa – exportação tendo como fundamento o art. 5º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, relativamente ao terceiro trimestre de 2004, no valor de R\$ 10.158,16 formalizado por meio do PER/DCOMP nº 42534.60000.160107.1.1.08-2201 (fls. 01 a 05), transmitido em 16/01/2007.

Esclareceu a fiscalização (e-fl. 721) que o montante crédito passível de ressarcimento apurado pela contribuinte, no Presente trimestre, é de R\$ 101.610,31, sendo que a requerente limitou o pedido de ressarcimento, ao crédito que remanesceu após as Declarações de Compensações tributárias apresentadas a RFB em 27/08/2004, nos autos do processo 13971.001368/2004-91, na qual utilizou R\$37.656,39 referentes ao mês de julho/2004, em 23/09/2004, nos autos do processo 13971.001773/2004-18, na qual utilizou R\$37.710,47 referentes ao mês de agosto/2004 e 28/10/2004, nos autos do processo 13971.001929/2004-52, na qual utilizou R\$16.085,29 referentes ao mês de setembro/2004, restando o valor de R\$ 10.158,16, objeto do presente Pedido de Ressarcimento.

Para elucidar os fatos ocorridos transcreve-se o relatório constante da decisão de primeira instância administrativa, *verbis*:

### *Relatório*

*Trata-se de Pedido de Ressarcimento, PER/DCOMP nº 42534.60000.160107.1.1.08-2201, de créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, decorrentes das receitas de exportação referentes ao terceiro trimestre de 2004, no valor de R\$ 10.158,16.*

### **Relatório de Auditoria Fiscal**

*Na apreciação do pleito, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal do Brasil — DRF pelo seu indeferimento, em razão do não acatamento de valores inseridos pela contribuinte na base de cálculo do crédito, como segue:*

a) o valor de R\$ 694.626,25, informado na linha 28 da ficha 04 - Apuração dos Créditos da Cofins (fl. 14), como Saldo de Créditos do Mês Anterior de Exportações, que foi objeto de outros Pedidos de Ressarcimento dos trimestres a que se referiam;

b) em relação aos valores das operações de aquisição declarados na linha 02 do Dacon foram glosados os seguintes valores:

a. as diferenças, a maior, entre os valores informados na memória de cálculo apresentada e os apurados a partir do LRE (montantes mensais apurados por CFOP); deste foram excluídas as deduções decorrentes de devoluções de notas de aquisições que anteriormente compunham a base de créditos pleiteados e do IPI incluído no valor total das notas fiscais;

b. das aquisições de bens de pessoa física, conforme as respectivas notas fiscais;

c. das notas fiscais que não se referem a aquisição de bens, no caso, as notas escrituradas no CFOP 1.151 - TRANSFERÊNCIA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO, de emissão da própria requerente, referentes a entrada de lenha extraída de reflorestamentos de sua propriedade;

c) em relação às devoluções de vendas, foram excluídas as diferenças, a menor, verificadas entre os valores apurados nos arquivos digitais do LRE e os declarados no Dacon.

Consta que o montante de crédito passível de ressarcimento apurado pela contribuinte para o trimestre é de R\$ 101.610,31 limitando, a requerente, o pedido de ressarcimento de que se trata ao crédito que remanesceu após as compensações (anexas aos autos) apresentadas: uma em 27/08/2004, nos autos do processo 13971.001368/2004-91, na qual se utilizou de R\$ 37.656,39; outra em 23/09/2004, nos autos do processo 13971.001773/2004-18, na qual se utilizou de R\$ 37.710,47; e outra em 28/10/2004, nos autos do processo 13971.001929/2004-52, na qual se utilizou de R\$ 16.085,29.

Em análise ao crédito pretendido pela contribuinte, efetuadas as glosas de valores da base de cálculo da apuração deste, a DRF:

- decidiu pelo reconhecimento parcial do direito creditório nos valores de R\$ 22.762,44, R\$ 11.126,68 e R\$ 8.489,98, para os meses de julho, agosto e setembro de 2004, respectivamente;
- não se manifestou em relação a declaração tratada nos autos do processo 13971.001368/2004-91, na qual a contribuinte se utilizou do valor de R\$ 37.656,39 referente ao mês de julho/2004, em face de sua homologação tácita;
- decidiu pela homologação parcial: da Declaração de Compensação tratada nos autos dos processos 13971.001773/2007-18, até o limite de R\$ 11.126,68; da Declaração de Compensação tratada nos autos dos processos 13971.001929/2004-52, até o limite de R\$ 8.489,98

### **Manifestação de Inconformidade**

A interessada, inicialmente, contestou a glosa das **diferenças verificadas entre os valores informados na memória de cálculos e os declarados em Dacon** alegando que "a informação fiscal válida é aquela prestada na DACON. A memória de cálculo apresentada posteriormente não pode ser considerada como informação oficial, nos termos da lei". Nesse sentido, defende que "Eventuais diferenças devem ser levantadas com base nas informações fiscais prestadas nos termos da legislação: Livro Registro de Entradas e Dacon".

No que se refere às **operações de aquisição** reconhecidas como geradoras de crédito, apuradas a partir do LRE, reclama que a Autoridade Fiscal não considerou na apuração do montante destas operações os valores das aquisições de matéria-prima importada (CFOP 3.101), aquisições estas que geram créditos por se referirem a insumos.

Também reclama da não inclusão dos valores referentes aos **serviços de transporte** nas aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem. A fim de corrigir os equívocos na apuração das divergências, pugna pela verificação dos conhecimentos de transporte registrados, inclusive no livro fiscal de entradas, que segue em anexo, em CD, para apurar os devidos registros.

Em relação às **aquisições de pessoas físicas**, diz que, pelo fato terem ocorrido apenas no período de julho de 2004, em relação ao qual ocorreu a homologação tácita, não se manifestará.

Quanto às notas referentes à entrada de lenha, informa que os custos referem-se a **serviço de extração de lenha** utilizada nas caldeiras da empresa. Explica que a empresa contratada, para efetuar o corte da lenha e pô-la a sua disposição, emitia "notas de serviço globais, por períodos" e que a "cada nota de serviço correspondiam várias cargas de lenha. Para o ingresso do produto nas dependências da empresa, eram emitidas notas fiscais de entrada, englobando várias cargas transportadas". Destaca que "como as notas de serviço não são escrituráveis no livro fiscal", não tomou o crédito com base nestas, como teria "pleno direito, com base nos dispositivos do art. 3º da Lei 10.833/2003", mas "Para fins de crédito e registro fiscal, a empresa lançou as notas fiscais de entrada, conforme cada lote de cargas, atribuindo-lhes valor proporcional ao serviço cobrado através das notas de serviço". Junta planilhas e notas, por amostragem, a fim de demonstrar a correlação entre os valores das notas de serviço e as notas de entrada de lenha.

É o relatório.

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis proferiu o Acórdão nº 07-26.535 de 28 de outubro de 2011 (e-folhas 862/ss).

A interessada regularmente cientificada do Acórdão proferido pela DRJ – Florianópolis, em 23/11/2011 (e-folha 881), interpôs Recurso Voluntário em 23/12/2011 (e-fls. 886/ss), onde alega, em apertada síntese, o que segue:

- (a) Existem divergências entre os valores informados na memória de cálculo e os valores declarados em DACON. Afirma que o cálculo constante no Relatório de Auditoria (itens 3.2 – Glosa Divergência aquisições com créditos X memória de cálculo) desconsidera valores que certamente gerariam créditos em seu favor;
- (b) Em relação às aquisições de matérias-primas do exterior, afirma que de acordo com o Relatório Fiscal (item 3.2) não foi acatada a base de cálculo no montante de R\$ 1.558.693,66 para o mês de agosto/2004. E, ainda, aduz não ter sido relacionado qualquer valor no campo "Aquisições com créditos apuradas com base nos arquivos digitais do LRE", contudo, neste período assevera que o montante de matérias-primas importadas (CFOP 3101) foi de R\$ 1.382.916,75. Conclui que o crédito indicado em relação aos insumos importados deve ser considerado para fins de cálculo do ressarcimento do tributo;
- (c) Em relação às aquisições de serviços de transporte/frete, alega não terem sido considerados pela fiscalização os custos havidos com os serviços de **transporte nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e**

materiais de embalagem (CFOP 1.353 E 2.352) na apuração da base de cálculo efetuada pela fiscalização;

- (d) Em relação aos custos com extração de lenha que foram glosados pela fiscalização, afirma que eventual equívoco cometido pela empresa (ter informado referida despesa na DACON como “aquisição de insumo” ao invés de “prestação de serviço”) não tem o condão de desconsiderar a despesa em comento e, por conseguinte, os créditos dela decorrentes.

Esclarece, a Recorrente, que não comentará sobre as glosas de valores apurados no mês de julho/2004 (aquisições de pessoas físicas, por exemplo), pelo fato de referidas aquisições terem ocorrido no período em relação ao qual ocorreu a homologação tacita.

O processo digitalizado foi distribuído e, posteriormente, encaminhado a este Conselheiro Relator na forma regimental.

Em 23/04/2013, por meio da Resolução nº 3202-000.099, esta Turma de julgamentos resolveu baixar os autos em diligência para que fossem esclarecidas as seguintes questões fáticas trazidas pela Recorrente em seu recurso:

- i. As divergências apontadas entre os valores informados na memória de cálculo e os valores declarados em DACON;
- ii. Se as aquisições de matérias-primas do exterior foram consideradas nos cálculos efetuados pela fiscalização, para fins de cálculo do ressarcimento do tributo;
- iii. Se as aquisições de serviços de transporte/frete foram consideradas nos cálculos efetuados pela fiscalização, para fins de cálculo do ressarcimento do tributo;
- iv. Se os custos com extração de lenha foram glosados pela fiscalização, como afirma a Recorrente. E se houve equívoco cometido pela empresa, ao informar referida despesa na DACON como “aquisição de insumo” ao invés de “prestação de serviço”.

A diligência foi efetuada e os autos retornaram ao CARF (e-fls. 910/979).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luís Eduardo G. Barbieri, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

Como relatado, os autos foram encaminhados à unidade de origem para o esclarecimento de questões fáticas. Assim, após as informações e documentos apresentados pela fiscalização e pela Recorrente, passemos a análise de cada uma das questões com vistas à solução do litígio:

***i. As divergências apontadas entre os valores informados na memória de cálculo e os valores declarados em DACON***

A fiscalização informou o que segue (e-fls. 957/ss):

*Verificou-se apenas uma divergência de R\$ 0,02 (dois centavos), no mês de setembro de 2004, entre os valores informados na memória de cálculo (fls. 42) e os demonstrados no DACON (fls. 13 a 17) conforme se constata da planilha a seguir transcrita do Relatório de Auditoria Fiscal – fls. 735/736, o que demonstra que a memória de cálculo convalida o DACON.*

(...)

*Assim, depreende-se da planilha de fls. 737/738 que na auditoria fiscal as aquisições com crédito apuradas com base no arquivo digital foram totalizadas por CFOP. Desses totais foram deduzidas parcelas relativas ao IPI recuperável, bem como as devoluções de compras, obtendo-se bases de cálculo das aquisições com direito ao crédito, líquidas, para cada CFOP. Tais bases de cálculo foram comparadas, por CFOP, com aquelas informadas na memória da fl. 46, e nos casos em que estas foram superiores àquelas foram aplicadas glosas.*

*Malgrado as alegações trazidas à baila no Recurso Voluntário, não se pode olvidar que **as informações tratadas pela auditoria foram trazidas aos autos pelo próprio contribuinte**, que tem o dever de demonstrar a higidez do direito creditório pleiteado a ser pago. Ora se a própria interessada fornece um arquivo digital informando que certas aquisições não geram direito creditório, o mínimo que a fiscalização deve fazer com a devida acurácia é glosar o crédito.*

A Recorrente, em resposta às conclusões proferidas pela fiscalização (e-fls. 974), aduz que as “*supostas divergências de bases de cálculo indicadas no DACON e no LRE (aquisições com crédito)*”, contudo, a autoridade fiscal teria deixado de considerar as informações da DACON o que certamente gerariam créditos em favor da contribuinte. Alega, ainda, “*que foram juntados à Manifestação de Inconformidade documentos (fls. 779 A 860) que comprovam a legitimidade dos créditos pleiteado pela Recorrente*”.

Pois bem. A Recorrente alega genericamente que a fiscalização não considerou informações da DACON, entretanto, não demonstra e não prova, de forma cabal, quais seriam esses supostos valores desconsiderados.

A Recorrente não se desincumbiu de provar suas alegações. Nos casos de pedido de ressarcimento é do contribuinte o ônus de comprovar o direito alegado, por meio de sua escrituração contábil-fiscal. Não o fez! Assim, não há como reconhecer o seu direito.

Nega-se provimento do recurso nesta matéria.

***ii. Se as aquisições de matérias-primas do exterior foram consideradas nos cálculos efetuados pela fiscalização, para fins de cálculo do ressarcimento do tributo.***

Em relação a esta matéria a fiscalização faz os seguintes esclarecimentos (e-fls. 959/ss):

*Com supedâneo na sobredita planilha elaborada pela fiscalização a partir do arquivo de notas fiscais de entrada fornecidos pelo contribuinte e já transcrita na presente informação, verifica-se que tais aquisições foram consideradas nos cálculos efetuados apenas no mês de setembro de 2004.*

*Embora tenha havido o reconhecimento no mês de setembro de 2004, constata-se um equívoco generalizado, porquanto o direito creditório oriundo de aquisições de insumos no mercado externo deflui da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que traz regras próprias que não se compaginam com a legislação que rege o direito creditório de aquisições de insumos no mercado interno, que dimanam das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

*Diferentemente das aquisições de insumos no mercado interno cujo direito creditório é apurado segundo o critério de custo, obtendo-se uma base de cálculo sobre a qual aplica-se a alíquota relativa ao tributo (7,60% para a COFINS), as aquisições no mercado externo possibilitavam, na época, o crédito para utilização em desconto na proporção das contribuições efetivamente pagas na importação dos bens e serviços conforme prescreve o § 1º, do artigo 15, da Lei nº 10.865/2004:*

(...)

*Assim, com espeque nos dispositivos legais trazidos à baila, conclui-se que no período em questão (julho a setembro de 2004) não havia sequer previsão legal a amparar pedido de ressarcimento das contribuições incidentes sobre aquisições no mercado externo.*

*Sobreleva esclarecer, inclusive, por estranho que possa parecer, que a partir do período em que o ressarcimento de créditos associados às contribuições incidentes sobre aquisições no mercado externo foi possível, tal ressarcimento deve ser solicitado através do Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação – PER/DCOMP – utilizando-se o “Tipo de Crédito: Mercado Interno”, pois o PER/DCOMP relacionado ao “Tipo de Crédito: Exportação”, objeto da diligência, comporta apenas créditos associados às aquisições no mercado interno.*

A Recorrente, por sua vez, assevera que (e-fls. 975/ss) “a Informação Fiscal corrobora os argumentos da Recorrente no sentido de que, no mês de agosto/2004, não foi considerada pela fiscalização nenhuma aquisição de matéria-prima importada (CFOP 3.101), ao consignar quanto a este ponto que foram consideradas nos cálculos efetuados pelo Fisco apenas as aquisições relativas ao mês de setembro de 2004 (fl. 959)”. Deste modo, afirma que “o parágrafo único, do art. 16, da Lei nº 11.116/2005, citado pela própria Informação Fiscal, assegura o direito de ressarcimento do saldo credor acumulado das contribuições para o PIS e a COFINS, no presente caso. Tanto é possível, que o Acórdão proferido pela DRJ/FNS confirmou a possibilidade de crédito no presente caso”. Alega, ainda, que a Informação Fiscal ao alegar “ausência de previsão legal”, trouxe evidente inovação, uma vez que tal questão não foi levantada autoridade fiscal que examinou o crédito e não motivou a glosa do referido crédito.

De fato, nesta matéria a Informação Fiscal inovou, ao informar que “não havia sequer previsão legal a amparar pedido de ressarcimento das contribuições incidentes sobre aquisições no mercado externo”, argumento este que não foi utilizado pela autoridade fiscal que analisou o pedido de ressarcimento.

A meu ver, havia previsão legal autorizando a utilização de crédito de insumos adquiridos no exterior, ex vi do §1º, do artigo 15, da Lei nº 10.865, de 30/04/2004 (aliás, como citado na própria Informação Fiscal).

Destarte, assiste razão a Recorrente ao afirmar que no mês de agosto/2004 não foi considerada pela fiscalização nenhuma aquisição de matéria-prima importada, devendo, portanto, **esses valores serem considerados para fins de ressarcimento dos tributos.**

**iii. Se as aquisições de serviços de transporte/frete foram consideradas nos cálculos efetuados pela fiscalização, para fins de cálculo do ressarcimento do tributo.**

Neste item, a fiscalização informou o que segue (e-fls. 961/ss):

*Da mesma forma que no item anterior, da planilha elaborada pela fiscalização a partir de informações trazidas pela recorrente é possível afirmar que as aquisições de serviços de fretes não foram consideradas nos cálculos para fins de ressarcimento da contribuição.*

*Importante destacar que o próprio contribuinte, ao relacionar as aquisições com direito ao crédito não incluiu os fretes, concluindo-se que não condiz com a realidade a alegação de glosa por erro na indicação da linha o DACON conforme se demonstra a seguir.*

*(...)*

*Considerando o objeto social da empresa, bem como o não preenchimento das linhas 03 e 07 da ficha 06 do DACON, conclui-se que a única hipótese possível de direito creditório seria aquela em que o frete, quando pago pelo adquirente, compõe o custo de um insumo a ser informado na linha 02 do DACON.*

*Mas não basta que se informe a existência de despesas de fretes. É imprescindível que se comprove que o frete foi utilizado para o transporte de um insumo adquirido no mercado interno e que o mesmo foi efetuado por pessoa jurídica domiciliada no País.*

*Isto significa dizer, por exemplo, que a contratação de um frete para o transporte de mercadoria para uma feira ou o transporte de amostras, ou ainda de mercadorias importadas (insumos) do porto até a empresa não geram créditos.*

*Na busca pela verdade material foi encaminhada a Intimação Fiscal nº 1/2014 solicitando-se informações relativas aos documentos comprobatórios dos fretes contratados. Em resposta foi encaminhada planilha juntada aos autos conforme termo (fls.951) **contendo informações acerca dos conhecimentos de frete bem como das notas fiscais dos produtos transportados.***

*Do referido arquivo, considerando-se apenas os conhecimentos que contemplam fretes cuja base de cálculo do crédito das contribuições seja diferente de zero, verifica-se que há fretes associados ao transporte de ativo imobilizado (CFOP 1551 e 2551), transferência para industrialização (CFOP 1151) e transporte de amostra grátis (CFOP 2911) que não são passíveis de creditamento. Adicionalmente empreendeu-se diligência no estabelecimento da interessada amparada pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 0920400.2014.00111, cuja ciência deu-se em 07/03/2014, conforme o Termo de Início (fls. 952), confirmando-se por amostragem as informações prestadas nos arquivos digitais relativamente aos fretes cujo crédito é possível.*

*Assim, obtém-se as seguintes bases de cálculo dos créditos das contribuições relativas aos fretes que compõem o custo de insumos:*

MÊS	CFOP	BASE DE CÁLCULO
JULHO	1352	16,46
	2352	27.929,61
AGOSTO	1352	18,00
	2352	34.725,15
SETEMBRO	1352	0,00
	2352	30.567,26

A Recorrente, comentando as conclusões a que chegou a fiscalização no tocante à rubrica “fretes”, de forma genérica, sem, contudo, apresentar documentação probante capaz de demonstrar suas afirmações.

**Assim, devem ser considerados os valores dos fretes conforme calculado na diligência pela fiscalização para os meses de julho, agosto e setembro, constantes da planilha acima transcrita.**

**v. Se os custos com extração de lenha foram glosados pela fiscalização, como afirma a Recorrente. E se houve equívoco cometido pela empresa, ao informar referida despesa na DACON como “aquisição de insumo” ao invés de “prestação de serviço”.**

Por fim, nesta matéria a fiscalização afirma:

*De fato, o contribuinte apropriou-se de créditos relativos à transferência de lenha extraída de reflorestamento próprio, fato este relatado pela autoridade fiscal no item 3.3 do relatório e reiterado pela recorrente.*

*Embora a autoridade fiscal tenha bem fundamento a glosa por constatar que a transferência de lenha do reflorestamento para o estabelecimento industrial não caracteriza uma aquisição, o que por si só impede o crédito, em que pesem as alegações da interessada relativas à aquisição dos serviços, há outro óbice ao reconhecimento do direito creditório aventado no Recurso Voluntário. É que mesmo que fossem apresentadas notas fiscais de serviços e ainda que fossem informados na linha 03 da ficha 06 ao invés da linha 02 da ficha 06, tais serviços não poderiam ser considerados insumos, outro pré-requisito indispensável ao crédito nos termos inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Isto porque o contribuinte possui como atividade a produção de artigos de cama, mesa e banho, cujos serviços apropriados a título de insumos poderiam ser, por exemplo: serviços de fiação, estamparia, beneficiamento, tingimento, corte, dentre outros, desde que contratados junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País. Por outra banda, se a atividade da interessada fosse a produção, para a venda, de lenha, não haveria óbice ao crédito dos serviços pleiteados, desde que adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País.*

A Recorrente, em relação a este item, assegura que “os custos com os serviços de extração de lenha geram direito a crédito, tendo-se em vista que tais serviços são necessários à produção e à fabricação dos bens e produtos elaborados pela Recorrente”.

Com razão a Recorrente.

Isto porque a fiscalização adotou um critério restrito na definição do conceito de insumo (“critério do IPI”).

Como já tivemos a oportunidade de demonstrar em diversos julgados (Acórdãos nº 3202-001.023, 27/11/2013; 3202-001.021, de 06/01/2014), a matéria em discussão – conceito de insumos para fins de creditamento do PIS/Cofins – tem dado azo a profundos debates no CARF e, também, à decisões com entendimentos divergentes.

Existem julgados que têm dado interpretação *mais restritiva* ao conceito de insumos, equiparando-os ao conceito utilizado na legislação do IPI (vide Acórdãos nº 3801-001.855, de 23/05/2013 e nº 3301-00.929, de 3/05/2011), adotando o entendimento constante das IN SRF nº 247/2002 e 404/2004; há julgados que aplicaram conceito *mais elástico*, adotando o conceito de insumo como todo custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos moldes da legislação do IRPJ (vide Acórdãos nº 3202-00.226, de 08/12/2010 e nº 203-12.741, de 11/03/2008); há julgados, em uma linha intermediária, que têm aplicado *critérios próprios* para tentar definir o conceito de insumo para fins das citadas contribuições (vide Acórdãos CSRF nº 9303-01.741, 09/11/2011 e nº 9303-01.042, de 23/08/2010). Esta última posição, ao que nos parece, tem sido majoritária.

A meu ver, ambas as posições extremas (“restritiva/IPI” e “extensiva/IRPJ”) são inaplicáveis ao caso. Cada tributo tem sua *materialidade própria* (aspecto material), as

quais devem ser consideradas para efeito de aproveitamento do direito de crédito dos insumos: o IPI incide sobre o *produto industrializado*, logo, o insumo a ser creditado só pode ser aquele aplicado *diretamente* a esse produto; o IRPJ incide sobre o *lucro* (lucro = receitas - despesas), portanto, todas as despesas necessárias devem ser abatidas das receitas auferidas na apuração do resultado; o PIS e a COFINS incidem sobre a *receita da venda do produto ou da prestação de serviços*, portanto, o conceito de insumo deve abranger os custos de bens e serviços, *necessários, essenciais e pertinentes, empregados no processo produtivo*, imperativos na elaboração do produto final destinado à venda, gerador das receitas tributáveis.

Desse modo, é preciso deixar assentado que, de um lado, o conceito de insumos não se confunde com aquele definido na legislação do IPI – restrito às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção, de outro lado, não é qualquer bem ou serviço adquirido que gera direito de crédito, nos moldes da legislação do IRPJ.

Dispõe o artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, que, do valor apurado na forma do art. 2º, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados 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, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei 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).

Registre-se, de antemão, que não há nenhum dispositivo legal indicando que se deva buscar o significado do termo “insumo”, de maneira restritiva, com base na legislação do IPI (como também não há estabelecendo a interpretação extensiva, nos moldes do IRPJ). Onde a lei não restringiu, não cabe ao intérprete fazê-lo.

A própria lei, portanto, ao introduzir no ordenamento jurídico a sistemática da não cumulatividade, já dispôs sobre a possibilidade do abatimento de determinados créditos com o intuito de afastar, ou ao menos atenuar, a cumulatividade, até então existente, das referidas contribuições, com fundamento no que dispôs o artigo 195, parágrafo 12, da CF/88 (não cumulatividade).

Embora não muito claramente, o enunciado prescritivo acima referido (artigo 3º, II, Lei nº 10.637/2002) indicou que poderiam ser descontados créditos relativos aos insumos *utilizados na produção ou fabricação* de bens/produtos destinados à venda. Deste modo, a lei não restringiu o crédito apenas aos insumos *diretamente aplicados no produto*, como entendem alguns; ao contrário, prescreveu que os bens e serviços *utilizados, diretamente ou indiretamente, indiferentemente a meu ver, como insumos, portanto todos aqueles necessários, pertinentes e inerentes ao processo produtivo*, poderiam ser descontados, e desde que *relacionado ao objeto social* da empresa (porque somente as atividades ali previstas podem relacionar-se com o processo produtivo da empresa).

Deve-se, destarte, apurar quais foram os gastos (bens e serviços) utilizados no processo produtivo são necessários, pertinentes e inerentes para elaboração do produto final destinado a venda, que resultam no auferimento das *receitas tributáveis*, representativas da materialidade sobre as quais se dá a incidência do PIS e Cofins (aspecto material da regra-matriz de incidência).

A Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF manifestou-se no Acórdão nº 9303-01.741, de 09/11/2011, Conselheira Relatora Nanci Gama, em consonância com a

linha intermediária por nos adotada (definição de insumos por critérios próprios), conforme ementa abaixo transcrita:

*PIS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.637/02.*

*Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis do PIS não cumulativo, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo.*

No caso concreto tratado nos autos, os citados “**custos com extração de lenha**”, vinculados indiretamente à produção e à fabricação dos bens e produtos elaborados pela Recorrente, a meu ver, são inerentes, pertinentes e necessários à realização de suas atividades, portanto, devem dar direito a crédito das contribuições.

### **Conclusão**

Ante a tudo o que foi exposto, voto por **dar provimento parcial** ao recurso voluntário, nos seguintes termos:

a) **Negar provimento** em relação ao item (i) “divergências apontadas entre os valores informados na memória de cálculo e os valores declarados em DAICON”;

b) **Dar provimento** em relação ao item (ii) “as aquisições de matérias-primas do exterior foram consideradas nos cálculos efetuados pela fiscalização, para fins de cálculo do ressarcimento do tributo”;

c) **Dar provimento parcial** em relação ao item (iii) “as aquisições de serviços de transporte/frete foram consideradas nos cálculos efetuados pela fiscalização, para fins de cálculo do ressarcimento do tributo”, apenas considerando-se **os valores dos fretes conforme calculado na diligência pela fiscalização** para os meses de julho, agosto e setembro, constantes da planilha abaixo transcrita.

MÊS	CFOP	BASE DE CÁLCULO
JULHO	1352	16,46
	2352	27.929,61
AGOSTO	1352	18,00
	2352	34.725,15
SETEMBRO	1352	0,00
	2352	30.567,26

d) **Dar provimento** em relação ao item (iv) “custos com extração de lenha foram glosados pela fiscalização”

É como voto.

**Luis Eduardo Garrossino Barbieri**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/03/2015 por LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI, Assinado digitalmente em 30/03/2015 por LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI, Assinado digitalmente em 06/04/2015 por IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES OLIVEIRA

Impresso em 06/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA