



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

Processo nº 13977.000019/2005-83
Recurso nº 32.010.00906 Voluntário
Acórdão nº **3201-00.906 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 1º de março de 2012
Matéria COFINS
Recorrente BUTZKE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL — COFINS

Ano-calendário: 2004

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CONSUMO DE ENERGIA
ELÉTRICA.

Tendo sido comprovado o pagamento do valor correspondente ao consumo
de energia elétrica no estabelecimento da recorrente, deve ser reconhecido
seu direito ao crédito de COFINS correspondente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira
Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso
voluntário.

MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO - Presidente.

Error! Reference source not found.- Relator.

EDITADO EM: 22/03/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mércia Helena
Trajano D'Amorim, Luis Eduardo Garrossino Barbieri, Daniel Mariz Gudino e Luciano Lopes
de Almeida Moraes. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional.

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância por entender que o mesmo resume bem os fatos dos autos até aquele momento processual:

Trata o presente processo de "Pedido de Ressarcimento" de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, relativo ao quarto trimestre de 2004, no valor de R\$ 208.940,37, pelo qual a interessada acima identificada foi intimada a proceder As demonstrações relativas ao seu direito creditório.

Com base na análise da documentação apresentada pela interessada, além das informações obtidas por meio de consultas aos sistemas da Receita Federal do Brasil (RFB), foram efetuadas glosas de parte dos créditos requeridos no Dacon, conforme exposto a seguir, em breve síntese:

1. Glosas de Bens utilizados como insumos:

Antes de discriminar quais os valores glosados a esse título, a autoridade fiscalizadora apresenta uma planilha comparativa entre os valores dos dados disponibilizados na memória de cálculo utilizada para a obtenção dos valores informados na linha 02 da ficha 06 do Dacon e o arquivo digital contendo dados do LRE, ambos com a discriminação por CFOP.

No cotejo dessa informações, foram verificadas pequenas discrepâncias associadas às linhas correspondentes aos CFOP que as compõem.

Conforme o método de análise comparativa abordado no relatório (por CFOP), para fins de chegar ao "valor máximo admissível" para a linha 02 do Dacon, a cada mês, foram utilizados os seguintes parâmetros: conforme os respectivos CFOP os valores são "ajustados" de acordo com os valores obtidos no LRE, quando estes apresentam valor menor do que o verificado na memória de cálculo; os valores são "validados", conforme memória de cálculo, quando esta apresenta valor igual ou menor do que o verificado no LRE (por CFOP).

Comparando os valores máximos admissíveis com os informados na referida linha do Dacon, efetuou-se a glosa pela diferença nos meses em que o Dacon apresentou valor superior ao máximo admissível, já consideradas as glosas devidas a outros fatores, conforme abaixo discriminadas:

1.1. Glosas de fretes:

Consta que foram computados indevidamente créditos relativos a fretes em operações de saída ou de entrada para reparos, de amostras grátis, brindes, para devoluções de vendas, aquisições não enquadradas como insumos, mercadorias para demonstração e exposição. Também foram computados fretes em outras operações de saída que não se constituíam em vendas e em operações envolvendo o Ativo Imobilizado. Desta forma, foram glosados muitos dos valores relativos aos CFOP 1.352 e 2.352, em todos os meses do trimestre em questão.

1.2. Glosa correspondente à diferença entre o LRE e a Memória de Cálculo:

Conforme os motivos explanados no início desse item, foram glosadas as diferenças entre os valores do LRE e a Memória de Cálculo, relativo ao CFOP 1.556 (todos os meses do trimestre) e ao CFOP 1.949 (mês de dezembro).

1.3. Da totalização das glosas de bens utilizados como insumos:

Neste item, a autoridade fiscalizadora expõe a planilha com os valores declarados no Dacon no comparativo com a Base de Cálculo foi ajustada após as glosas acima descritas, pelo qual se verifica o total glosado a cada mês.

2. Glosas de despesas indevidamente computadas como energia elétrica, relativa a uma despesa de R\$ 32.285,29 computada sem que se apresentasse a

correspondente nota fiscal (outubro) e a contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública — Cosip (todos os meses do trimestre);

3. Glosas relativas aos encargos de depreciação, devidos a vários bens que, embora constem do Ativo Imobilizado, não são utilizados na produção dos bens destinados à venda ou na prestação de serviços, a teor da legislação relativa ao regime não cumulativo;

4. Glosa de créditos presumidos relativo ao estoque de abertura, visto a impropriedade do computo de valores relativos a materiais de consumo para fins de apuração do estoque a servir de base de cálculo do crédito presumido.

Sob o título "Cálculo Final", há referências ao Anexo I do relatório de auditoria fiscal onde constam as demonstrações dos cálculos dos valores deferidos, com a determinação das novas bases de cálculo e a reescrita do aproveitamento dos créditos apurados em cada mês.

Com base no relatório sucintamente descrito acima, é emitido o Despacho Decisório, onde é reconhecido o direito creditório no valor de R\$ 198.456,56, a título de mercado externo, com a ressalva de que a homologação de Declarações de Compensações, caso existam, e o ressarcimento em dinheiro, caso haja saldo remanescente, somente podem ser realizados até o limite do valor reconhecido a título de mercado externo, observando-se as condições estabelecidas pela IN RFB nº. 900/08.

A contribuinte apresenta a manifestação de inconformidade, pela qual alega ser legítimo todo o crédito expurgado, pautado no princípio da não-cumulatividade e na legislação ordinária.

Na sequência, sob o título "Do Direito", no tópico intitulado "o direito ao crédito é amplo e irrestrito", a interessada expõe o seu entendimento sobre o amplo e irrestrito direito ao crédito, remetendo aos princípios constitucionais e às ponderações doutrinárias de alguns tributaristas, dentre outros argumentos, para alegar que, na sistemática da incidência não-cumulativa, a regra é que o tributo incidente na etapa anterior seja sempre aproveitado pelo contribuinte na etapa subsequente e que a vedação ao crédito, por qualquer motivo que seja, é exceção. A regra geral, não podendo prevalecer caso não esteja constitucionalmente autorizada.

Sustenta, em síntese, que o padrão constitucional do regime jurídico da não-cumulatividade do ICMS e do IPI aplica-se também à Cofins e ao PIS. Tece, ainda, algumas considerações acerca da EC nº. 42/2003.

Sustenta que todas as mercadorias, insumos, custos e demais despesas que concorram para a obtenção das receitas tributáveis devem gerar direito a crédito, sob pena de não se estar tributando apenas o valor agregado ou adicionado na operação pelo contribuinte, impedindo-se a implementação da não-cumulatividade tributária em toda a sua plenitude e extensão.

Sob o item IV, o qual trata das glosas de fretes, despesas financeiras de empréstimos e financiamentos, encargos de depreciação e materiais de uso e consumo, a contribuinte alega que, como consequência do exposto no item anterior, não se fazem necessárias maiores considerações para estas glosas, pois o direito ao crédito é amplo e irrestrito, de sorte que as glosas em virtude de restrições impostas pela legislação ordinária não podem prevalecer.

No item "V" da manifestação, a manifestante insurge-se contra a glosa relativa a uma despesa de R\$ 32.285,29 de energia elétrica, computada sem que se apresentasse a correspondente nota fiscal (outubro), alegando que a fatura se refere ao mês de setembro (3º. Trimestre), que acabou chegando em atraso, somente sendo possível a sua escrituração e pagamento no mês de outubro, ou seja, em um único mês escriturou duas faturas de energia elétrica, em estrita observância aos princípios contábeis inerentes à espécie. Como comprovante da

lisura do crédito, argumenta que, no despacho decisório relativo ao 3º. Trimestre de 2004, não foi lançada a energia elétrica objeto do presente pedido. No item "VI", aborda a "Diferença entre LRE e a memória de cálculo", para destacar que esta diferença decorre de combustíveis utilizados na atividade produtiva da empresa, não escriturados no livro registro de entradas, os quais são indispensáveis à atividade produtiva da empresa, gerando o crédito correlato.

Por fim, requer que seja regularmente processada a manifestação de inconformidade para que se reconheça o direito pleiteado em sua integralidade, que se homologue as compensações nesta mesma proporção, e que se cancele por completo os "débitos" imputados à empresa.

A decisão recorrida recebeu de seus julgadores a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL — COFINS

Ano-calendário: 2004

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS.

Para efeito da não-cumulatividade das contribuições, há de se entender o conceito de insumo não de forma genérica, atrelando-o à necessidade na fabricação do produto e na consecução de sua atividade-fim (conceito econômico), mas adstrito ao que determina a legislação tributária (conceito jurídico), vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta ao produto em fabricação.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA.

Não geram direito aos créditos as contribuições municipais relacionadas aos serviços de fornecimento de iluminação, mas apenas os valores atribuídos à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, conforme literalmente disposto na legislação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITORIO. 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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte, restando inconformado com a decisão de primeira instância, apresentou recurso voluntário no qual ratifica e reforça os argumentos trazidos em sua peça de impugnação.

Os autos foram enviados a este Conselho e fui designado como relator do presente recurso voluntário, na forma regimental, tendo requisitado a sua inclusão em pauta para julgamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira

Entendo que o recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais, portanto, dele tomo conhecimento.

A contribuição ao PIS e a COFINS não incidem unicamente sobre produtos industrializados, nem só sobre a venda de mercadorias, também não incide sobre todos os ingressos de recursos no patrimônio da empresa, estas contribuições incidem sobre somente sobre os ingressos que devam ser qualificados como integrantes da receita bruta, ou melhor, da receita bruta oriunda da venda de mercadorias, de serviços e da combinação destes.

Assim, é da lógica do sistema tributário nacional que a não cumulatividade destas contribuições esteja intimamente ligada aos custos e despesas incorridos pelo contribuinte para o desenvolvimento regular de sua empresa, ou seja, se relacione diretamente com as necessidades existentes para a geração desta mesma receita bruta.

Ademais, é importante frisar que a não cumulatividade pensada para a contribuição ao PIS e a COFINS não está fundada no Princípio da Neutralidade Tributária, que estabelece que a tributação deve ser otimizada de forma a interferir o mínimo possível na economia, permitindo assim a livre concorrência, e que é fundamentalmente o Princípio Constitucional que justifica a adoção da não cumulatividade no IPI e no ICMS.

Este afastamento do Princípio da Neutralidade, que está presente também no presente caso, mas de forma subsidiária, se nota com clareza quando se verifica a possibilidade de creditamento mesmo quando as operações anteriores não estavam sujeitas à não cumulatividade e, portanto, geraram um recolhimento aos cofres públicos em alíquotas inferiores às praticadas por aquele que aproveita o crédito.

Esta realidade da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS gera uma consequência imediata de perda de arrecadação setorial, criando uma distorção na livre concorrência e permitindo que certos setores tenham uma vantagem competitiva (com a redução de seus custos fiscais).

Estes são os motivos pelos quais os conceitos de insumos do IPI e do ICMS são insuficientes para uma aplicação direta e imediata no caso em exame, já que a incidência destas contribuições não se limita à receitas de vendas de mercadorias ou produtos industrializados e aqueles conceito buscam atender ao princípio da neutralidade da tributação.

Logo, deve-se aplicar a analogia para buscar a melhor forma de integrar este novo conceito abstrato e hipotético. A analogia surge, na esfera tributária, como regra de integração, prevista no artigo 108 do CTN:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade

É a regra preferencial e, portanto, aplica-se ao fato jurídico, por meio da analogia, uma norma legal que regula uma situação semelhante, sempre que não exista uma norma imediata e expressamente aplicável ao fato em questão.

Alguns buscam a aproximação do conceito de crédito para o PIS/COFINS com os conceitos de custo e despesa dedutível para o Imposto de Renda e a contribuição social sobre o lucro. O argumento é sedutor, pois o lucro é parcela da receita bruta, portanto, a proximidade dos conceitos parece tornar esta analogia mais consistente.

Contudo, não estou convencido disto, seja porque o Imposto de Renda onera a todas as pessoas jurídicas sem considerar suas especificidades e/ou as diferenças setoriais, seja porque não há como, para interpretar novas normas jurídicas, se buscar igualar tributos que têm naturezas claramente distintas, e por fim, seja porque tanto o "custo", quanto a "despesa dedutível" são elementos essenciais para a definição e distinção de renda e lucro, mas não o são para faturamento ou receita bruta.

Não estou afastando esta possibilidade de aplicação analógica dos conceitos neste caso, por entender que estes são demasiadamente elastecidos ou por qualquer justificativa econômica, mas simplesmente por entender que a analogia é descabida neste caso.

Aponto ainda, para melhor esclarecer meus pares sobre minha posição pessoal sobre a matéria, que entendo que o conteúdo dos parágrafos 7º e 8º do artigo 3º das Lei nº 10.637/02 e 10.833/03 (cujos textos são idênticos), não me conduz à conclusão de que houve uma opção legislativa para ampliar a base de cálculo dos créditos àqueles "custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas". É o seguinte o texto legal:

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

*§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em **relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas**.*

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

*II - rateio proporcional, **aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual** existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês. (grifos acrescidos por este relator)*

Isto porque entendo que há presunção legal de que o parágrafo não deve ampliar o conceito descrito no caput, mas somente complementá-lo ou definir exceções, na forma do disposto na alínea "c" do inciso III do artigo 11 da Lei Complementar nº 95/98.

Admitir que os mencionados parágrafos 7º e 8º ampliam, e verdadeiramente generalizam, a base de cálculo para os créditos, quando o artigo no qual estes comandos estão inseridos cuida exclusivamente da especificação dos dispêndios sobre os quais deverão ser calculados tais créditos, seria admitir uma contradição dentro do próprio dispositivo normativo, o que não me parece aceitável.

Portanto, opto por me filiar à corrente daqueles que entendem que o conceito autorizativo do crédito do PIS e da COFINS está na "inerência do dispêndio pago". Acresço, logo, o adjetivo "pago" ao clássico conceito do Prof. Marco Aurélio Grego, pois entendo que assim como a receita tributável deve ser somente aquela efetivamente recebida pelo contribuinte, o crédito, para efeito de cálculo do tributo devido, também somente deve surgir após o devido pagamento do dispêndio.

No que se refere à inerência do dispêndio, entendo que devemos seguir a orientação da Suprema Corte, que em repetidos julgados, tem decidido que:

a Constituição de 1988 não assegurou direito à adoção do modelo de crédito financeiro para fazer valer a não cumulatividade do ICMS, em toda e qualquer hipótese. (...) Assim, a adoção de modelo semelhante ao do crédito financeiro depende de expressa previsão Constitucional ou legal, existente para algumas hipóteses e com limitações na legislação brasileira.” (RE 447.470-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 14-9-2010, Segunda Turma, DJE de 8-10-2010.) Vide: RE 313.019-AgR, Rel. Min. Ayres Britto, julgamento em 17-8-2010, Segunda Turma, DJE de 17-9-2010; RE 598.460-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 23-6-2009, Segunda Turma, DJE de 7-8-2009; AI 445.278-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 18-4-2006, Primeira Turma, DJ de 30-6-2006.

Ou melhor, a inerência do dispêndio está limitada ao crédito físico, logo, somente dará direito a crédito o dispêndio pago que se refira a bem ou serviço que integre a venda de mercadorias, a prestação de serviços ou a combinação destes, sendo também possível, desde expressamente autorizado por lei, o crédito financeiro.

Dentre aquelas hipóteses previstas nas Lei nº 10.637/02 e 10.833/03, nos seus artigos terceiro, entendo que os incisos I e II cuidam de créditos físicos, contudo, os demais incisos tratam de créditos claramente financeiros. São eles:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

~~*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;*~~
~~*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;*~~

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)(Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Vide Lei nº 11.727, de 2008).

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

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 consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;~~

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 - 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;~~

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 para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;~~

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)

Por fim, para encerrar a contextualização dos conceitos sobre os créditos de PIS e COFINS, aponto que entendo que a inerência do dispêndio permite, que para o enquadramento de determinado bem ou serviço, no disposto nos incisos I e II do artigo 3º das leis que regem a matéria, seja considerada a essencialidade destes.

Os críticos contestam esta possibilidade de aceitação da prova da essencialidade para a caracterização do insumo por entenderem que tal conceito de essencialidade é subjetivo e, portanto, sujeito a variações que afetam a segurança jurídica do sistema tributário.

Aprecio este risco, entretanto, creio que a aplicação da regra do artigo 333, I do CPC ao Procedimento Administrativo Tributário, que exige que o fato constitutivo do direito deva ser provado pela parte interessada, mitiga tal risco.

Acrescente-se a isto que negar validade mínima a um princípio, mesmo um princípio subsidiário, como é o caso do Princípio da Neutralidade na não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS é negar o direito. Logo, a eventual insegurança gerada pela subjetividade momentânea do conceito de essencialidade não me parece justificar sua negação.

Destarte, são dois os elementos de prova suficientes, no entende deste relator, para o enquadramento do bem ou serviço como insumo, (i) sua aplicação direta no processo produtivo, de venda, de serviço ou qualquer combinação destes; ou (ii) a essencialidade deste para processo produtivo, de venda, de serviço ou qualquer combinação destes.

Ainda neste mérito, consigno que entendo ser válida a limitação infraconstitucional ao direito de crédito na sistemática da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, porque não há na Carta Magna uma garantia plena à não cumulatividade ou sequer um determinado e fixo modelo conceitual hipotético de não cumulatividade, portanto o legislador infraconstitucional tem autonomia para moldar este modelo, além disso o § 12 do artigo 195 da Constituição Federal permite à lei a exclusão de setores inteiros da sistemática da não cumulatividade, o que demonstra que a Carta Magna optou por não erigir a não cumulatividade ao patamar de direito universalmente garantido.

Postas estas breves considerações iniciais, passo ao exame dos fatos específicos do recurso voluntário em análise.

O recurso voluntário cuida diversos pontos da decisão recorrida, a saber: (1) fretes; (2) despesas financeiras de empréstimos e financiamentos; (3) energia elétrica; (4) encargos de depreciação; e (5) materiais de uso e consumo.

Quanto aos créditos relativos aos fretes, não restou provado que os insumos estavam relacionados com a operação de venda, sendo certo que o despacho decisório já reconheceu como válidos os fretes de venda e de aquisição dos insumos utilizados na produção para venda, portanto, não há como reconhecer o crédito correspondente.

No que diz respeito às despesas financeiras de empréstimos e financiamentos, e aos materiais de uso e consumo, registro que não há no Relatório de Auditoria Fiscal de fls.

629/669 ou no Despacho Decisório de fls. 671 qualquer referência a glosa de insumos desta natureza. Some-se a isto que tanto a manifestação de inconformidade, quanto o recurso voluntário somente fazem referências genéricas a estas glosas, sem apresentar qualquer elemento de prova de essencialidade ou aplicação direta no processo produtivo da recorrente ou mesmo especificar razões para sua reversão.

Com relação à glosa da energia elétrica, entendo que tem razão a recorrente, pois a glosa somente ocorre por postergação, ou melhor, atraso no pagamento daquele valor, tendo a autoridade fiscal entendido que tal circunstância impede seu aproveitamento.

O argumento trazido na decisão recorrida não encontra embasamento legal para manutenção da glosa. Diz a decisão recorrida:

A autoridade fiscalizadora não poderia acatar o valor do pagamento para o mês 10/2004 em mês diferente daquele em que foi consumido este insumo nos estabelecimentos da empresa. No caso em concreto, para ter direito a esse crédito, a despesa há que ser associada ao mês de consumo, conforme fatura, o que poderia ter ocorrido com a devida retificação do Dacon do respectivo mês, qual seja, setembro de 2004. Destarte, não há como acatar as razões da interessada. (grifos acrescidos por este relator)

O despacho decisório não havia aceitado tal crédito por não apresentação da necessária documentação comprobatória (fls. 658), contudo, tendo esta sido apresentada pela recorrente em sua manifestação de inconformidade, não há porque negar o direito pleiteado.

Quanto aos encargos de depreciação, observo que o parágrafo primeiro do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 estabelece que:

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

Vale ressaltar, como bem apontou a decisão recorrida, que o artigo 31 da Lei nº 10.865 de 30 de abril de 2004 vedou, a partir de 1º de agosto de 2004, o desconto de créditos oriundos de encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos após 1º de maio de 2004, *verbis*:

Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis ns. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.

§ 2º O direito ao desconto de créditos de que trata o § 1º deste artigo não se aplica ao valor decorrente da reavaliação de bens e direitos do ativo permanente.

§ 3º É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

Assim, os encargos de depreciação computados na base de cálculo do crédito da contribuição devem se referir a bens do ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços ou que seja essencial as estas e, a partir de 1º de agosto de 2004, terem sido adquiridos após de 1º de maio de 2004, observados os limites impostos pelos parágrafos 2º e 3º acima transcritos.

Observei que a decisão de primeira instância ao analisar a questão procedeu dentro destes mesmos parâmetros, portanto, não há como dar provimento ao pedido formulado no recurso voluntário.

Portanto, VOTO por conhecer do recurso para dar-lhe provimento parcial somente para reconhecer o direito de crédito da recorrente ao valor pago a título de energia elétrica no período de outubro de 2004.

MARCELO RIBEIRO NOGUEIRA - relator