



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

Processo n° 13977.000304/2004-13
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3002-000.755 – Turma Extraordinária / 2ª Turma
Sessão de 12 de junho de 2019
Matéria PEDIDO DE RESSARCIMENTO COFINS
Recorrente BUTZKE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA (Anterior Denominação: INDÚSTRIA DE MADEIRAS GUILHERME BUTZKE LTDA)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

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

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

NÃO CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. DIREITO AO CRÉDITO.

Conforme o estabelecido nos incisos III e IX, do art. 3º, respectivamente, da Lei nº 10.833/03 e da Lei nº 10.637/02, somente gera direito ao crédito a energia elétrica, efetivamente, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. Dessa forma, não são aptos a gerar o direito ao crédito os valores pagos a outros títulos, tais como: taxas de iluminação pública, demanda contratada, juros, multa, dentre outros.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA.

É do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito pleiteado através de documentos contábeis e fiscais revestidos das formalidades legais.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencida a conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões que lhe deu provimento parcial para reverter as glosas referentes à demanda contratada.

(assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator.

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

Relatório

O processo administrativo ora em análise trata de Pedido de Ressarcimento do COFINS, referente ao 3º trimestre de 2004, lastreado em créditos que se originariam da sistemática da não cumulatividade da contribuição.

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

"Trata o presente processo de "Pedido de Ressarcimento" de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, relativo ao terceiro trimestre de 2004, no valor de R\$ 212.631,60, pelo qual a interessada acima identificada foi intimada a proceder às 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: os valores são “ajustados” de acordo com os valores obtidos no LRE (por CFOP), 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).

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 à contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública - Cosip (julho e agosto);*

3. *Glosas de despesas financeiras de empréstimos e financiamentos, as quais não se enquadram entre àquelas passíveis de gerar créditos no regime da não-cumulatividade, conforme relacionado à fl. 764;*

4. *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;*

5. *Glosa de créditos presumidos relativo ao estoque de abertura, visto a impropriedade do cômputo 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 “Calculo 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\$ 202.434,13, 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 seqüência, 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 à 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 “B”, 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 “C” da manifestação, a manifestante insurge-se especificamente contra a glosa relativa à energia elétrica em razão do expurgo da COSIP do cálculo, pelo que alega que este fato conspira contra a finalidade da própria legislação ordinária, que permite o crédito de todas as despesas relacionadas e necessárias ao fornecimento. Aduz que a empresa não poderia receber energia elétrica sem o pagamento da COSIP, pois é uma despesa necessária para que obtenha o fornecimento de energia elétrica, por conta de dispositivos legais municipais.

No item “D”, 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 o “débitos” imputados à empresa.”

Em seqüência, analisando as argumentações apresentadas pela contribuinte, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis - DRJ/FNS julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente, por decisão que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2004

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. SERVIÇOS.

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 pública, 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 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

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Intimada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 1663/1674), no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido, em linhas gerais, repisando fatos e argumentos já apresentados.

É o relatório, em síntese.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator

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

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

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

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

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

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

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

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

(grifo nosso)

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

A meu sentir, a exigência mais correta a ser feita para que um determinado gasto seja classificado como um insumo, para o fim de creditamento disposto na legislação do

PIS e da COFINS não cumulativas, é a essencialidade, tal qual foi manifestada no voto do Exmo. Ministro Mauro Campbell Marques no julgamento do REsp nº 1.246.317/MG:

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

(grifo nosso)

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

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

(grifo nosso)

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

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

*"Como já tive a oportunidade de expressar em outras ocasiões, entendo que **a legislação** que estabeleceu a sistemática de apuração não cumulativa das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins **trouxe uma espécie de numerus clausus** em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, **fora daqueles itens** expressamente*

admitidos pela lei, não há possibilidade de apropriação de créditos, pelo reconhecimento de que as demais mercadorias também se enquadram no conceito de insumo. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita, não necessitaria a lei ter sido elaborada com tanto detalhamento, bastava um único artigo ou inciso."

(grifo nosso)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à

venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

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

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

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

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

.....
(grifo nosso)

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

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

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

Por conseqüência do que foi dito, voltando às operações de venda, fora a armazenagem e o frete, não há possibilidade de reconhecimento de crédito de mais nenhuma despesa ou custo incorridos nessas operações, a *contrario sensu.*, por expressa determinação legal. Então, tomemos o caso das embalagens para transporte, sobre as quais vários ilustres Conselheiros reconhecem o direito ao creditamento, *data venia*, penso exatamente o oposto.

Considerando-se que tais embalagens não são insumos para a produção do bem, pois utilizadas somente após o término de sua elaboração, logo, muito menos o são insumos essenciais, embora sejam fundamentais ao processo de comercialização, e considerando-se que tais dispêndios não estão elencados no rol taxativo do art. 3º, a meu sentir, não geram direito a crédito na sistemática de apuração não cumulativa das contribuições.

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

Por fim, ressalte-se que no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, realizado na sistemática dos Recursos Repetitivos, o Superior Tribunal de Justiça firmou a tese de que *o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte*. Considerando a certa falta de objetividade do conceito em questão para a sua aplicabilidade, os textos dos votos proferidos pelos Eminentes Ministros naquele julgamento e as disposições contidas nas leis específicas e vigentes sobre a não cumulatividade das contribuições, entendo que os fundamentos assentados por mim anteriormente encontram-se em harmonia com a decisão emanada daquela Corte Superior.

Dessa forma, deve ser rechaçada a primeira alegação recursal. No entender da recorrente o direito ao creditamento na sistemática de apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e a COFINS seria amplo e irrestrito. Como se procurou demonstrar por todo o exposto anteriormente, não procede tal argumentação da contribuinte. Ao contrário do alegado, esse direito encontra limites estabelecidos na própria legislação que estabelece a não cumulatividade e, em relação ao conceito de insumo, nos critérios elaborados pela jurisprudência pátria.

Em decorrência, também não pode prosperar, por óbvio, o argumento seguinte de que as glosas teriam sido indevidas, exatamente, pela abrangência irrestrita ao crédito.

Seguindo em seu Voluntário, a recorrente se insurgiu contra as glosas de despesas de energia elétrica. A fiscalização entendeu que o valor referente à Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública - COSIP não estaria contemplado na disposição prevista no inciso III, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03. Por seu turno, a contribuinte argumentou que, a partir da Emenda Constitucional nº 39/02, os Municípios passaram a ter o direito de cobrança dessa contribuição, o que, na prática, torna esta uma despesa necessária, pois impediria o consumo de energia elétrica sem o pagamento da referida contribuição.

Por oportuno, transcreve-se o inciso citado no parágrafo anterior, a fim de elucidar-se a questão posta em discussão:

III - energia elétrica, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

Como se percebe da redação do dispositivo legal acima transcrito, gera direito a créditos do PIS e da COFINS, na sistemática de apuração não cumulativa dessas contribuições, a energia elétrica, **efetivamente**, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. Assim, não pode haver cálculo do creditamento sobre a energia elétrica contratada, tão pouco, pode ser considerado o valor total da fatura de energia elétrica, como alegou a recorrente. Dessa forma, não são aptos a gerar o direito ao crédito os valores pagos a outros títulos, tais como: taxas de iluminação pública, demanda contratada, juros, multa, dentre outros, que possam ser cobrados na fatura, tendo em vista não se referirem ao custo da energia elétrica **efetivamente** consumida.

Especificamente sobre a COSIP, ressalte-se que, em decorrência da Emenda Constitucional nº 39 /02, que acrescentou o art. 149-A ao texto da Constituição, foi permitido que apenas os municípios e o distrito federal pudessem instituir essa contribuição para custear o serviço de iluminação pública. Logo, é uma espécie tributária associada à sua finalidade, que, por certo, não se refere ao consumo da energia no estabelecimento. Por outro lado, como já se manifestou o Supremo Tribunal Federal, tal tributo **pode** ser cobrado na fatura de energia elétrica para facilitar sua arrecadação, contudo, sendo mera possibilidade, essa obrigação tributária poderia ser cobrada de forma apartada da fatura, o que demonstra também sua desvinculação com a energia efetivamente consumida.

Dessa maneira, não há reparo a ser feito na decisão proferida pela primeira instância julgadora.

Por fim, a recorrente alegou que, em relação à diferença entre o LRE e a memória de cálculo, esta diferença se deveria a compra de combustíveis utilizados na atividade produtiva da empresa e não escriturados no Livro de Registro de Entradas. Ademais, se contrapôs à conclusão do Acórdão recorrido de que não haveria prova nos autos do alegado pela contribuinte, afirmando que seria dever do Fisco averiguar a procedência das alegações recursais e, portanto, a obrigação de provar seria do Fisco.

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

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

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

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - omissis

.....

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

.....

§ 1º omissis

.....

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

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

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

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

.....

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

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

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

Dessa forma, a busca pela verdade material não pode ser entendida como ilimitada. Em realidade, nenhum Princípio é soberano e outros também regem o processo administrativo, tais como: os Princípios da Celeridade, Imparcialidade, Eficiência, Moralidade, Legalidade, Segurança Jurídica, dentre outros. Por conseguinte, será lastreado nas

Processo nº 13977.000304/2004-13
Acórdão n.º **3002-000.755**

S3-C0T2
Fl. 1.766

circunstâncias fáticas do caso concreto, que o julgador deverá ponderar e sopesar a influência de cada um dos diversos Princípios, visando a maior justiça em seu julgamento.

No caso ora sob análise, a contribuinte se restringiu a alegar que as diferenças apontadas pela fiscalização entre o LRE e a memória de cálculo decorreriam da compra de combustíveis, que foram utilizados no processo produtivo. Contudo, em nenhum momento, o sujeito passivo trouxe aos autos provas da aquisição desses combustíveis e, ainda mais, não comprovou a efetiva utilização desses no processo produtivo da empresa, assim como sua essencialidade a esse processo. Logo, correta a decisão exarada no Acórdão recorrido que considerou que a contribuinte não se desincumbiu do seu ônus de provar o alegado.

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

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves