



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13981.000064/2005-79
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-008.118 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2020
Recorrente FRAME MADEIRAS ESPECIAIS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2004

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas que depois de concluído o processo produtivo se destinam ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), para garantir a integridade física dos materiais podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

No âmbito do regime da não-cumulatividade, a pessoa jurídica poderá descontar créditos, a título de depreciação, calculados em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam diretamente associados ao processo produtivo de bens destinados à venda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer os créditos referentes à aquisição de embalagens e encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado relativos ao Sistema de Aspiração e Transporte de Partículas.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimarães, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corintho Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

Relatório

Por bem esclarecer a lide, adoto o relato da decisão recorrida:

Trata o presente processo de **Declaração de Compensação** - DComp, apresentada pela contribuinte, à folha 4, com o fim de ver compensados débitos seus, com **créditos relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social** - Cofins não-cumulativa, no montante de R\$ 146.564,48, relativos ao mês de janeiro de 2005.

Na apreciação do pleito - **Despacho Decisório** n.º 630/2009, às folhas 428 e 429, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Joaçaba/SC **por reconhecer parcialmente o direito creditório** postulado, ao considerar o valor de R\$ 127.903,96 como o saldo dos créditos a restituir da Cofins não-cumulativa - mercado externo - ao final do mês de janeiro de 2005, após a dedução da contribuição apurada no mesmo mês, e homologar a(s) compensação(ões) declarada(s), até o limite do crédito reconhecido para o mercado externo.

As **razões para o deferimento apenas parcial** do direito creditório, conforme Parecer Fiscal, às folhas 414 a 427, foram:

(a) bens considerados como insumos, glosa do montante de R\$ 147.841,15i - os materiais de embalagem utilizados exclusivamente no acondicionamento dos produtos para fins de transporte não agregam valores aos mesmos, não se inserindo no conceito de insumos, o que resultou na glosa do valor de R\$ 128.527,49;

- os bens e serviços descritos de maneira genérica, tornaram impossível à autoridade fiscal concluir pela regularidade de sua utilização como insumos, no montante de R\$ 19.313,66;

(b) despesas de contraprestações de arrendamento mercantil, glosa do montante de R\$ 49.639,69, uma vez que a contribuinte apresentou documentos variados, como contratos de arrendamento mercantil e notas fiscais, porém não acresceu

aos citados documentos memórias de cálculo ou quaisquer esclarecimentos capazes de estabelecer uma relação de pertinência entre os documentos e os valores demonstrados no Dacon.

(c) encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, no montante de R\$ 48.051,86, por falta de comprovação de que os bens foram utilizados no processo produtivo. A autoridade fiscal explica que os bens descritos como sistema elevadores de carga de madeira, sistema de aspiração e transporte de partículas exaustores, sistema de arquivo deslizante para armazenagem e sistema interno de câmeras para fábrica não encontram relação com o processo produtivo da empresa.

Inconformada com o não deferimento integral de seu pleito, encaminhou a contribuinte a **manifestação de inconformidade** às folhas 456 a 470, na qual solicita o restabelecimento integral do crédito pleiteado, E fundamenta:

(a) Da glosa referente a insumos - embalagens:

A contribuinte alega que para efetuar a comercialização de seus produtos - madeiras e seus artefatos, entre outros - é necessária a embalagem, realizada por meio de insumos adquiridos para esta finalidade, tais como chapas de papelão ondulado, etiqueta adesiva, cantoneiras, caixas plásticas etc. Explica que os insumos glosados são etiquetas adesivas (legalmente exigidas para produtos destinados ao exterior e coladas na madeira), chapa de papelão ondulado (utilizado como proteção do produto embalado), as cantoneiras (utilizadas para proteção), filme *stretch* (utilizado para amarrar o pacote) e fita de aço (utilizada na embalagem com a finalidade de amarrar/prender o pacote), conclui a contribuinte que, como tais produtos compõem o produto final, devem ser passíveis de creditamento.

(b) Da glosa das despesas de contraprestação de arrendamento mercantil:

A contribuinte alega que os documentos acostados aos autos, durante o procedimento fiscal, se mostram suficientemente válidos para os fins probatórios a que se destinam - contratos de arrendamento mercantil e notas fiscais, haja vista ser possível estabelecer relação de pertinência com os valores demonstrados no Dacon correspondente.

Defende que a exigência da memória e cálculo e esclarecimentos complementares não possuem suporte legal.

(c) da glosa dos encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado:

A contribuinte argumenta que:

[...] tendo em vista que foi permitido o aproveitamento de crédito das contribuições sobre máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda (ativo imobilizado), bem como pela lisura dos procedimentos adotados pela Manifestante em relação a tomada destes créditos, deve ser revista a decisão final para fins de alteração, reconhecendo o direito creditório da Manifestante em relação a estes bens que participam diretamente do processo produtivo.

Em aditamento à manifestação de conformidade, às folhas 473 a 482, a contribuinte alega que traz aos autos cópia de Notas Fiscais (por amostragem) e o Livro de Registro de Entradas, no qual os materiais de embalagem foram lançados sob o código de “compra para industrialização ou produção rural” ou “compra para industrialização ou produção rural - mercadorias provenientes de outros Estados”, a fim de caracterizar os materiais de embalagem como

insumos, nos termos do artigo 3º da Lei n.º 10.637/02. Afirma que junta, ainda, as Fichas Técnicas dos produtos comercializados, os quais compreendem todas as mercadorias acobertadas pelas notas fiscais glosadas pela autoridade fiscal.

No tópico denominado *Dos demais bens utilizados como insumos*, a contribuinte argumenta que o fundamento da glosa efetuada pela autoridade fiscal - que a aquisição de bens foi genericamente descrita - carece de suporte fático e jurídico. Explica que o fundamento é impreciso, sendo defeso à autoridade fiscal utilizar argumentos evasivos, em vista do princípio da verdade material; que a autoridade fiscal deve exaurir todos os meios de prova. Conclui a contribuinte:

Contudo, a fim de liquidar por vezes a presente discussão, acentua a Manifestante que os documentos referidos no tópico antecedente, de igual forma corroboram a insubsistência da glosa alicerçada no citado fundamento, na medida em que as Notas Fiscais e Fichas Técnicas dos produtos (anexos) constituem elementos mais que suficientes para descrevê-los e caracteriza-los como insumos, porquanto, passíveis do desconto de créditos tal como procedido pela Manifestante.

Sob o título - *Das despesas com arrendamento mercantil*, a contribuinte alega que com a juntada dos comprovantes de pagamentos relativos à contraprestação de arrendamento mercantil, em anexo, o fundamento da glosa não mais existe. Repete que a legislação não determina a apresentação de memórias de cálculo, para fazer jus ao respectivo direito creditório.

Em *Do crédito a descontar referente ao ativo imobilizado*, a contribuinte alega que os bens - sistema elevadores de carga de madeira e sistema de aspiração e transporte de partículas - caracterizam-se pela essencialidade no processo de produção. A contribuinte detalha a função de cada equipamento dos citados sistemas no processo produtivo da empresa.

Em 11/06/2010, a DRJ/FNS julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, nos termos da ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2004

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores, aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; as matérias primas, os produtos intermediários, o

material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

REGIME DA NAO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIACAO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

No âmbito do regime da não-cumulatividade, a pessoa jurídica poderá descontar créditos a título de depreciação, calculados em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam diretamente associados ao processo produtivo de bens destinados à venda.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Intimado da decisão, em 28/06/2010, consoante AR de fls. 526, a recorrente supra mencionada interpôs recurso voluntário, tempestivo, em 16/07/2010, consoante carimbo apostado na folha de rosto do recurso, fl. 528, no qual reprisou as alegações ofertadas na manifestação de inconformidade ao tempo que criticava as razões de decidir do acórdão guerreado. Por fim, requer a reforma da decisão de primeiro grau e homologação da compensação, ou, sucessivamente, que seja determinada diligência fiscal.

Posteriormente, o expediente foi encaminhado a esta Turma ordinária para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Corinto Oliveira Machado, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, e preenchidos os demais requisitos de admissibilidade, merece ser apreciado e conhecido.

Dois aspectos da decisão recorrida, que foram tratados nas *Considerações iniciais*, devem ser analisados preambularmente por este relator: 1) o *ônus da prova* em processos de compensação como o *sub analysis*; e 2) o *conceito de insumo* para fins de creditamento de PIS e Cofins não-cumulativos.

Relativamente ao ônus da prova, há concordância plena com o *decisum*, notadamente quando afirma:

(...) Por fim, da mesma forma que não se pode usar as diligências como meio de suprir o ônus probatório não cumprido pelas partes, também não se pode exigir que o julgador da questão controversa promova, ele próprio, a contextualização dos elementos de prova juntados ao processo. Por exemplo, usando-se o caso já acima referido, se o contribuinte, para consubstanciar seu pleito repetitório, limita-se a fornecer um demonstrativo de créditos em que não aparecem individualmente associados registros e documentos, não cabe ao julgador deter-se sobre a massa de documentos e buscar, ele próprio, fazer aquilo que o contribuinte deveria ter feito. Ao julgador não cabe fazer a associação dos, não raramente, inúmeros registros e documentos; a ele deve ser oferecido o registro vinculado ao documento que o respalda, para que verifique se aquela operação específica dá ou não direito ao crédito pleiteado (esta é a sua função: apresentados os documentos que instrumentam um registro, analisar a natureza da operação para fins de deferimento ou não do pleito).

De outra banda, quanto ao conceito de insumo, nota-se o anacronismo da decisão, mormente pós decisão do Recurso Especial 1.221.170/PR, pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça.

Nesse sentido, vale trazer o pronunciamento do conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, redator do voto vencedor no acórdão 9303-007.535 - 3ª Turma, de 17/10/2018:

(...) Porém, como bem esclareceu a relatora em seu voto, o STJ, no julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1036 e seguintes do NCPD, trouxe um novo delineamento ao trazer a interpretação do conceito de insumos que entende deve ser dada pela leitura do inciso II dos art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

A própria recorrente, Fazenda Nacional, editou a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado as seguintes teses: "(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei n.º 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) **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**".

Portanto, a partir desta sessão de julgamento, por força do efeito vinculante da citada decisão do STJ, esse conselheiro passará a adotar o entendimento muito bem explanado pela relatora e também pela citada nota da PGFN.

Para que o conceito doravante adotado seja bem esclarecido, transcrevo abaixo excertos da Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, os quais considero esclarecedores dos critérios a serem adotados.

(...)

15. Deve-se, pois, **levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o**

raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente **cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.**

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo **aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.** É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.

18. (...) Destarte, entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, **não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda.**

(...)

36. Com a edição das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade. **Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.**

(...)

38. **Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional.** Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, **mas cujo nexo de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.**

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. **Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.**

(...)

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma *“conditio sine qua non”* para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. **Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.**

(...)

50. Outro aspecto que pode ser destacado na decisão do STJ é que, ao **entender que insumo é um conceito jurídico indeterminado, permitiu-se uma conceituação diferenciada, de modo que é possível que seja adotada definição diferente a depender da situação**, o que não configuraria confusão, diferentemente do que alegava o contribuinte no Recurso Especial.

51. **O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.** Vale ressaltar que o STJ não adentrou em tal análise casuística já que seria incompatível com a via especial.

52. Determinou-se, pois, o retorno dos autos, para que observadas as balizas estabelecidas no julgado, fosse apreciada a possibilidade de dedução dos créditos relativos aos custos e despesas pleiteados pelo contribuinte à luz do objeto social daquela empresa, ressaltando-se as limitações do exame na via mandamental, considerando as restrições atinentes aos aspectos probatórios.

(...)

Portanto, partindo dessas premissas é que iremos analisar, em cada caso, o direito ao crédito de PIS e Cofins de que tratam o inc. II do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Forte nas lições do acórdão da CSRF supra, que tem por base o acórdão do STJ e Nota da PGFN mencionados, entendo que o conceito de insumo no caso vertente merece esse tipo de tratamento, ou seja, em suma levando em conta os critérios da essencialidade e relevância.

Feitas essas considerações, passa-se às glosas propriamente ditas. Em virtude de as glosas serem diferentes em vários aspectos, devem ser analisadas item por item. Nesse mister, usar-se-á a ordem do recurso voluntário (créditos relativos à aquisição de: 1) embalagens; 2) demais insumos; créditos relativos: 3) às operações de arrendamento mercantil; 4) aos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado).

Dos créditos relativos à aquisição de embalagens

No que diz respeito aos créditos relativos à aquisição de embalagens, a decisão recorrida utilizou como espeque as Instruções Normativas SRF n.º 247/2002 e n.º 404/2004, justamente as IINN declaradas pelo STJ como restritivas e desrespeitosas do comando da compreensão de insumo contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003.

Tendo isso em mente, vale atentar para as alegações da contribuinte:

Veja-se que os insumos glosados são etiquetas adesivas, chapas de papelão ondulado, cantoneiras, filme *stretch* e fita de aço. Ressalta-se que a maioria é legalmente exigida para os produtos destinados ao exterior.

Portanto, os insumos adquiridos para a confecção das embalagens integram o produto, participando efetivamente de sua venda, eis que necessitam ser devidamente embalados, com materiais que possam garantir a integridade da mercadoria até seu destino final.

A fim de comprovar os argumentos expostos, a Recorrente apresentou cópia de Notas Fiscais, por amostragem, do Livro Registro de Entradas, e das Fichas

Técnicas dos produtos comercializados pela Recorrente, compreendendo todos os insumos glosados pelo Fiscal.

Com razão a recorrente. Etiquetas adesivas, chapas de papelão ondulado, cantoneiras, filme *stretch* e fita de aço afeiçãoam-se razoavelmente a materiais de embalagens que possam garantir a integridade da mercadoria produzida pela recorrente - madeiras e seus artefatos - até seu destino final. Assim é que tanto pelo critério da essencialidade como da relevância tais materiais de embalagem se adequam ao conceito de insumo referido anteriormente.

A CSRF já tem jurisprudência nesse sentido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

REGIME NÃO-CUMULATIVO. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas que depois de concluído o processo produtivo se destinam ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), para garantir a integridade física dos materiais podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições. (...)

Acórdão 9303-009.096 de 17/07/2019

Dito isso, **deve ser revertida a glosa deste item.**

Dos créditos relativos à aquisição de demais insumos

Relativamente aos créditos relativos à aquisição de demais insumos, assim decidiu

a DRJ:

2. Os créditos relativos aos insumos:

A contribuinte argumenta que o fundamento da glosa efetuada pela autoridade fiscal - que a aquisição de bens foi genericamente descrita - carece de suporte fático e jurídico. Explica que o fundamento é impreciso, sendo defeso à autoridade fiscal utilizar verdade material; que a autoridade fiscal deve exaurir todos os meios de prova. Conclui a contribuinte:

Contudo, a fim de liquidar por vezes a presente discussão. acentua a Manifestante que os documentos referidos no tópico antecedente, de igual forma corroboram a insubsistência da glosa alicerçada no citado fundamento, na medida em que as Notas Fiscais e Fichas Técnicas dos produtos (anexas) constituem elementos mais que suficientes para descrevê-los e caracterizá-los como insumos, porquanto, passíveis do desconto de créditos tal como procedido pela Manifestante.

Inicialmente é de se repetir que não resta fundamento a alegação da contribuinte de que, no presente caso, cabe à autoridade fiscal exaurir todos os meios de prova, pois como já se viu amplamente no tópico 1.1 é do contribuinte o ônus da prova, no caso dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento.

Em análise aos autos, verifica-se à folha 421 que a autoridade fiscal glosou o montante de R\$ 19.313,66 informado como bens e serviços utilizados como insumos, em razão de não haver descrição ou estarem descritos de maneira genérica, não sendo possível concluir pela regularidade de sua utilização.

A contribuinte, em sede de manifestação de inconformidade, traz aos autos os documentos juntados às folhas 281 a 287, relacionados abaixo:

EMITENTE	DESCRIÇÃO DO BEM	VALOR EM REAIS	FOLHA
ARTES GRÁFICAS OESTE LTDA.	cartolina e envelopes	65,00	505
ARTES GRÁFICAS OESTE LTDA.	bloco destino da madeira	495,00	505
IRMÃOS GROBE LTDA.	garapeira simp. serrado	5.335,33	506
TOTAL		5.895,33	

A contribuinte, como se conclui, não contesta a integralidade dos valores glosados pela autoridade fiscal, uma vez que apresenta documentos - notas fiscais - somente para uma parte dos créditos glosados - R\$ 5.895,33.

E, da análise dos documentos relacionados acima, verifica-se que estes também não comprovam a totalidade do crédito pleiteado na manifestação de inconformidade, em razão de:

- a cartolina, o envelope e o bloco destino é material de expediente, não considerado como insumo;

- a nota fiscal emitida por Irmãos Grobe refere-se ao mês de dezembro de 2004, não pode, portanto, ser considerada para o mês de janeiro de 2005.

Desta forma, deve-se manter as glosas dos bens e serviços utilizados como insumos, no montante de R\$ 19.313,66, uma vez que a contribuinte, a quem compete o ônus da prova, não é capaz de comprovar a totalidade dos créditos pleiteados.

O recurso voluntário assim rebateu o decidido:

2.2. Dos créditos relativos à aquisição de demais insumos

Nesse item, pontua-se que o entendimento do Fiscal de que a descrição genérica constante de algumas notas fiscais afasta a clareza necessária de que o produto adquirido faça parte do processo produtivo da empresa, carece de fundamentos fáticos e jurídicos.

Nesse sentido, a Recorrente juntou aos autos vários documentos que constituem elementos mais que suficientes para descrever e caracterizar tais bens como insumo, sem terem sido considerados.

Ressalta-se que o suposto argumento de "descrição genérica" não é suficientemente plausível para fundamentar a desconsideração da integralidade do direito creditório legitimamente comprovado. Para que um direito constitucionalmente concedido seja podado é necessário que esteja devidamente justificado, ou seja, tais documentos comprobatórios não podem ser simplesmente desconsiderados sem uma análise robusta.

Isso porque, apesar da Recorrente realmente possuir a atribuição de demonstrar a existência e legitimidade de seus créditos, de nada adianta a Recorrente apresentar todos os documentos comprobatórios, se o julgador não se der o trabalho de analisar atenciosamente a totalidade dos documentos apreciados.

Quanto as notas fiscais emitidas por Irmãos Grobe, verifica-se que apesar de apresentarem data de emissão como sendo do mês de dezembro de 2004, as notas foram escrituradas no mês de janeiro de 2005, conforme carimbo constante na própria nota. Além disso, esse fato não possui fundamento jurídico para o não reconhecimento do respectivo crédito, tendo em vista que a própria lei permite o aproveitamento do crédito nos meses subsequentes.

É de ver que a recorrente não foi nem um pouco específica nesse item, cingindo-se a dizer que a motivação “descrição genérica”, usada pela auditoria fiscal para desconsiderar o direito creditório no particular, não é suficientemente plausível. Até mesmo com relação às notas fiscais emitidas por Irmãos Grobe, não aceitas por serem emitidas em dezembro de 2004, sendo pleiteados créditos em janeiro de 2005, que a lei permite o aproveitamento do crédito nos meses subsequentes, nos termos do § 4º do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, não se pode legitimar o crédito, uma vez que a recorrente não explicou qual a função do insumo “garapeira simp. serrado” no processo produtivo da empresa.

Assim, **entende-se por manter as glosas neste item.**

Dos créditos relativos às operações de arrendamento mercantil

Novamente, vale a pena trazer a motivação do *decisum* recorrido:

(...) Feitas as considerações iniciais, passa-se à análise do caso concreto, sobre o qual verifica-se que a contribuinte pleiteia créditos decorrentes de contraprestações de arrendamento mercantil.

A autoridade fiscal, ao efetuar a glosa dos valores declarados pela contribuinte, afirma que a contribuinte apresentou documentos variados, como contratos de arrendamento mercantil e notas fiscais, porém não acrescentou memórias de cálculo ou qualquer outro esclarecimento capaz de estabelecer uma relação de pertinência entre os documentos e os valores demonstrados no Dacon.

De fato, da análise dos autos constata-se que a contribuinte, quando intimada pela autoridade fiscal, apresentou tão somente notas fiscais e contratos de arrendamento mercantil, sem qualquer demonstração da vinculação dos valores constantes dos documentos com aquele informado no Dacon.

Em sede de manifestação de inconformidade, a contribuinte junta aos autos comprovantes de pagamento, os quais, segundo alega, comprovariam o direito ao crédito de operações de arrendamento mercantil.

Ora, a simples apresentação de notas fiscais, contratos de arrendamento mercantil e comprovantes de pagamento não são suficientes, por si sós, a comprovar o valor pleiteado pela contribuinte, porque, diferente do que afirma a contribuinte, a simples apresentação de tais documentos, neste caso, não possibilita estabelecer uma relação de pertinência com os valores demonstrados no Dacon.

De se lembrar que se está aqui num procedimento destinado ao reconhecimento do direito creditório pleiteado pelo sujeito passivo e, neste sentido, cabe a ele demonstrar a existência por meio de provas hábeis. Não lhe basta simplesmente juntar documentos aos autos, sem que cada um deles seja vinculado a uma glosa específica contestada (não há como justificar um "montante global" de operações, com um "montante genérico" de documentos; é preciso que documentos sejam associados a operações específicas). Da mesma forma que no âmbito dos lançamentos de ofício deve a autoridade comprovar o que alega por meio de documentos que atestem, de forma específica, as acusações postas, no caso dos processos de reconhecimento de direito creditório é ônus do contribuinte comprovar seus créditos contra a Fazenda Nacional também por meio de documentos que atestem de forma específica a existência destes créditos.

Por todo o exposto, é de se rejeitar as alegações da contribuinte, no que se referem à glosa dos valores informados como contraprestações de operações de arrendamento mercantil.

Para rebater a motivação supra, a recorrente diz, em suma:

(...) para que um arrendamento mercantil exista é necessário um contrato, no qual serão estabelecidas as condições do negócio; um bem, que será arrendado; e um preço, pelo qual o bem poderá ser adquirido.

Nesse sentido, a fim de comprovar o montante total do crédito calculado em relação ao valor das prestações das operações de arrendamento mercantil, a Recorrente apresentou tanto os contratos, quanto as notas fiscais e os comprovantes de pagamento.

Dessa forma, os documentos já apresentados são suficientemente válidos para comprovar o montante do crédito requerido, sendo perfeitamente possível estabelecer relação de pertinência com os valores demonstrados na DACON correspondente.

Portanto, a ausência de meras memórias de cálculo não possuem capacidade para inviabilizar um crédito legítimo e já comprovado pelos documentos imprescindíveis a sua existência, como é o caso dos contratos, notas fiscais e/ou comprovantes de pagamentos.

Destaca-se, ainda, que os fundamentos de tal glosa estão totalmente desprovidos de suporte legal, tendo em vista que, no conjunto normativo aplicável, inexistem dispositivos condicionando o respectivo direito creditório à apresentação de memorial de cálculos.

Do Parecer que concluiu pelas glosas retira-se o excerto:

(...) Em consequência a essa omissão na prestação de informações minudentes e convenientemente inter-relacionadas, nem todos os valores constantes no livro Razão puderam ter atestada a natureza jurídica de arrendamento mercantil, implicando a sua glosa:

QUADRO 3 - GLOSAS REALIZADAS NA LINHA 08 - OPERAÇÕES CUJA NATUREZA JURÍDICA DE LEASING NÃO RESTOU DEMONSTRADA

DATA	HISTÓRICO	VALOR
06/01/09	PEF/LEASING HP/CH: 183711	11.971,50
07/01/09	PEF/HP FINANCIAL SERV ARREND/CH:3789	18.005,84
25/01/09	PEF/HP FINANCIAL SERVICE./CH:4010	17.706,58
31/01/09	Movto ref a controle de estoque Grupo: 0	1.955,77
	TOTAL MÊS DE JANEIRO	R\$ 49.639,69

Nota-se que nem todos os créditos relativos a arrendamentos mercantis foram glosados, somente aqueles em que não foi possível à auditoria fiscal verificar a respectiva natureza jurídica, justamente em virtude da carência de explicações e/ou memória de cálculo. Em vez de providenciar tais explicações, a recorrente continua dizendo que basta juntar contratos, notas fiscais e/ou comprovantes de pagamentos e o julgador deve fazer o trabalho de ligar tais documentos, na devida correspondência, aos valores vindicados pelo contribuinte em seu pedido compensatório. Com a devida vênia ao modo de pensar da recorrente, não creio que assim deve ser. Com razão a decisão recorrida, quando diz que **o ônus de comprovar o respectivo crédito é do pleiteante**, e deve fazê-lo vinculando cada documento a cada glosa específica.

Assim, mais uma vez, **entende-se por manter as glosas neste item.**

Dos créditos relativos aos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado

Com relação a este item, cumpre observar que somente a glosa do Sistema de Aspiração e Transporte de Partículas foi especificamente tratada no recurso voluntário, até porque a glosa do Sistema elevadores de carga de madeira foi revertida pela decisão recorrida.

A negativa de creditamento ocorreu porque *a função do sistema de aspiração e transporte de partículas é tornar saudável o ambiente de trabalho*. E de acordo com o item 1 do voto – ônus da prova e conceito de insumos - *o regime da não-cumulatividade previsto para o PIS e a Cofins não é irrestrito, sendo composto por várias limitações à apropriação de créditos vinculados a operações que, embora essenciais à atividade-fim empresarial, não podem ser objeto de creditamento*.

Com todo respeito à decisão recorrida, a solução para a glosa não passa pelo conceito de insumo, que aliás foi devidamente criticado no intróito deste voto, pelo anacronismo. Aqui tem-se que perquirir se os bens incorporados ao ativo imobilizado são utilizados no processo produtivo dos bens destinados à venda.

E ao meu sentir, o Sistema de Aspiração e Transporte de Partículas, pela explicação trazida pela recorrente, não só tem a função de tornar menos insalubre o ambiente de trabalho, como de efetivamente propiciar um mínimo de condições de trabalho aos trabalhadores do parque fabril.

Dito isso, **deve ser revertida a glosa deste item.**

Ante o exposto, voto por **dar provimento parcial** ao recurso voluntário, para reverter as glosas referentes a aquisição de embalagens e encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado relativos ao Sistema de Aspiração e Transporte de Partículas.

(documento assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado