



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

Processo nº	13981.000156/2005-59
Recurso nº	883.716 Voluntário
Acórdão nº	3803-02.496 – 3ª Turma Especial
Sessão de	15 de fevereiro de 2012
Matéria	COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO
Recorrente	FRAME MADEIRAS ESPECIAIS LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/07/2005

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

As diligências fiscais não se destinam à produção de provas que toca a parte interessada produzir, reservando-se a providência a esclarecimentos de fatos ou circunstâncias obscuras.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA O PEDIDO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao recorrente a prova dos fatos que tenha alegado.

FALTA DE APRESENTAÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL. PRINCÍPIO PROCESSUAL DA VERDADE MATERIAL.

A busca da verdade real não se presta a suprir a inércia do contribuinte que, regularmente intimado, tenha deixado de apresentar as provas solicitadas, visando à comprovação dos créditos alegados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/07/2005

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não-cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

Tratando-se de indústria de artefatos de madeira, ensejam o creditamento os gastos com etiquetas adesivas, chapas de papelão ondulado, cantoneiras, filme *stretch* e fita de aço, utilizados em embalagens de transporte dos produtos fabricados, e os encargos de depreciação de sistema de ventilação e remoção de partículas, bem incorporado ao ativo permanente, em outubro de 2004, que guarda absoluta pertinência com o processo fabril desse ramo.

NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÕES SEM IDENTIFICAÇÃO ADEQUADA. AUSÊNCIA DE VINCULAÇÃO COM OS BENS PRODUZIDOS. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS.

A simples juntada dos documentos de aquisição, desacompanhada de uma identificação precisa dos insumos e dos valores respectivos, impede que se possa vinculá-los aos bens produzidos e constitui obstáculo à apuração dos créditos da não-cumulatividade do PIS e Cofins.

NÃO-CUMULATIVIDADE. MULTA, JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA. DIREITO AO CRÉDITO NÃO ADMITIDO.

Os valores da multa, dos juros e da correção monetária, ainda que constantes da fatura de energia elétrica, não se confundem com o preço desse insumo e não dão direito a crédito na sistemática da não-cumulatividade do PIS e Cofins.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

[assinado digitalmente]

Alexandre Kern – Presidente e relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Belchior Melo de Sousa, João Alfredo Eduão Ferreira, Hélcio Lafetá Reis, Juliano Eduardo Lirani e Jorge Victor Rodrigues.

Relatório

FRAME MADEIRAS ESPECIAIS LTDA. declarou as compensações de folhas 1 e 2, para o efeito de extinguir débitos próprios com créditos relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins não-cumulativa, no montante de R\$ 330.334,51, relativos ao mês de julho de 2005. O Despacho Decisório nº 655/2009, às folhas 340 e 341, deferiu parcialmente o ressarcimento, homologando compensações montantes a R\$ R\$ 295.572,32. A glosa de R\$ 34.762,19 no valor do pedido deveu-se aos seguintes ajustes:

a) bens considerados como insumos, glosa do montante de R\$ 364.062,72:

i. 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\$ 641.753,37;

- ii. 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\$ 22.309,35;
- b) despesas de energia elétrica, no montante de R\$ 11.768,27, pois a contribuinte incluiu na base de cálculo valores referentes a multa, juros de mora e correção monetária, os quais não geram créditos por falta de previsão legal;
- c) despesas de contraprestações de arrendamento mercantil, glosa do montante de R\$ 33.514,18, 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.
- d) 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.

Sobreveio reclamação, folhas 347 a 361, por meio da qual combate as glosa referentes a insumos (embalagens), às despesas com multas, juros e correção monetária nos gastos com energia elétrica, às despesas de contraprestação de arrendamento mercantil e às despesas dos encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado.

A 4^a Turma da DRJ/FNS julgou a Manifestação de Inconformidade parcialmente procedente, para reconhecer o direito creditório adicional, referente a créditos relativos aos encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, no valor de R\$ 791,60. O Acórdão nº 07-20.209, de 11 de junho de 2010, fls. 424 a 438, teve ementa vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÓNUS 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 NÃO-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 ENERGIA ELÉTRICA. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade os valores gastos com o consumo de eletricidade, não sendo considerados créditos os valores pagos a outro título as empresas concessionárias de energia elétrica.

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.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da 4^a Turma da DRJ/FNS. O arrazoado de fls. 441 a 453, após sintetizar os fatos relacionados com a lide, rechaça as restrições erigidas pela Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, que, no seu entender, não têm guarida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Na continuação, defende o direito ao crédito em relação às glosas abaixo relacionadas, com os argumentos postos em seguida:

- a)** aquisições de embalagens: dão direito ao crédito porque os insumos (etiquetas adesivas, chapas de papelão ondulado, cantoneiras, filme *stretch* e fita de aço) integram o produto industrializado e a restrição aplicável ao IPI, adotada pelo Fisco (são materiais de transporte, e não de apresentação) não está amparada nas leis da não-cumulatividade do PIS e Cofins;

- b) insumos descritos de forma genérica nas notas fiscais: assevera que “juntou aos autos vários documentos que constituem elementos mais que suficientes para descrever e caracterizar tais bens como insumo, sem terem sido considerados”;
- c) multa, juros e correção monetária relativos ao pagamento de despesas com energia elétrica: entende que os valores de multa, juros e correção monetária, tidos como obrigação acessória, não devem ser isolados do valor da energia;
- d) operações de arrendamento mercantil: alega tê-las comprovado tanto pelos contratos quanto pelas notas fiscais e comprovantes de pagamento apresentados com a Manifestação de Inconformidade;
- e) encargos de depreciação do ativo imobilizado: em relação Sistema de Aspiração e Transporte de Partículas, essencial ao processo de produção ao servir para aspirar e transportar partículas de madeira e compostos de madeira como MDF, compensados e aglomerados.

Requer ao final sejam reconhecidos todos os créditos defendidos e homologada completamente a compensação ou, em caso contrário, a realização de diligência, visando verificar a real necessidade dos créditos envolvidos com análise dos documentos juntados com a Manifestação de Inconformidade.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 441 a 453 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-FNS-4^a Turma nº 07-20.209, de 11 de junho de 2009.

Pedido de diligência para a produção de provas

Em se tratando de uma relação processual probatória, os procedimentos de restituição/compensação exigem do sujeito passivo a comprovação do direito que entende possuir. Não existe, propriamente, a obrigação de provar, senão com o risco de que, em não se cumprindo o ônus probatório, não se venha a alcançar sucesso em sua pretensão.

Inversamente do que ocorre nos casos em que se trata de lançamento de ofício, nos processos envolvendo restituição/compensação o ônus da prova do direito é do sujeito passivo, já que lhe cabe a iniciativa e o interesse em ver reconhecido seu direito ao crédito.

A jurisprudência administrativa emanada do E. Conselho de Contribuintes é firme nesse sentido, conforme exemplificam as ementas dos seguintes Acórdãos:

*VALORES A REPETIR. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.
INDEFERIMENTO.*

Pedido de Restituição deve ser acompanhado da demonstração dos' valores pagos a maior ou indevidamente e da comprovação respectiva, de modo a permitir a regular apuração do quantum a repetir sem a qual os créditos não podem ser reconhecidos, ainda que o direito se apresente plausível. (Acórdão nº 203-11.106, de 30/06/2006 da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes)

PIS. FATURAMENTO. PAGAMENTO A MAIOR. RESTITUIÇÃO/ COMPENSAÇÃO. ELEMENTO DE PROVA. O pedido de restituição ou compensação deverá vir acompanhado da prova ou elementos suficientes para possibilitar a apuração do valor recolhido a maior, sob pena da inviabilização da determinação da liquidez e da certeza do valor a repetir. (Acórdão nº 203-10.937, de 23/05/2006, da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes)

Assim, a natureza da relação processual própria dos processos de restituição/compensação atribui ao sujeito passivo o ônus de provar a liquidez e certeza do crédito que pleiteia, não cabendo à autoridade administrativa suprir o encargo que é da pleiteante.

Não é por outra razão, a jurisprudência do Conselho de Contribuintes e do CARF assentou-se sobre o entendimento de que as diligências não se destinam à produção de provas que toca à parte interessada produzir.

Indefiro desde já a providência.

Mérito – conceito de insumo para fim de creditamento das contribuições sociais não-cumulativas

Conforme relatado, o Fisco negou o direito de crédito relativamente aos gastos com embalagens de transporte; a insumos descritos genericamente; despesas relacionadas com os gastos com energia elétrica; às despesas de contraprestação de arrendamento mercantil; ao encargos de depreciação de bens do Ativo Permanente.

Antes de enfrentar-se o mérito de cada uma dessas glosas, convém repisar a matéria, haja vista a turbidez da jurisprudência sobre o assunto.

Com a edição da Emenda Constitucional nº 42, de 31 de dezembro de 2003, o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais alcançou o plano constitucional através da inserção do § 12 ao art. 195 da Constituição da República Federativa do Brasil – CF/88. É verdade, da norma constitucional em referência **não** se extrai a possibilidade de dedução de créditos a todo e qualquer bem ou serviço adquirido para consecução da atividade empresarial, restando expresso que a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade aplicável às Contribuições Sociais afeta ao legislador ordinário. Foi o art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, inc. II, com a redação da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, no que pertine ao PIS, que regulamentou o direito de crédito da Contribuição sobre 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.

Interpretando o conteúdo da legislação fiscal em comento, a Autoridade Tributária veiculou, pela Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 (redação alterada pela Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003), e Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, orientação necessária à sua execução, estabelecendo, para fins de aproveitamento de créditos, o alcance do termo "**insumo**", ao dispor:

IN-SRF nº 247, de 2002 - PIS/Pasep

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

I – das aquisições efetuadas no mês:

[...]

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

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

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

[...]

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

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

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

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

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

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

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

IN-SRF nº 404, de 2004 - Cofins

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

[...]

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

[...]

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, 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;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

[...]

O que se deduz da leitura das referidas regras infralegais é que a apuração do creditamento da Contribuição ao PIS e da Cofins foi restrita aos **bens** que compõem diretamente os produtos da empresa (a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado) ou prestação de **serviços** aplicados ou consumidos na fabricação do produto. A definição de

"insumos" adotada pelo Fisco foi, nitidamente, contrabandeada da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, ditada, atualmente pelo art. 226 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 – RIPI/2010. Compare-se:

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

[...]

Todavia, penso não ser possível que a sistemática das Contribuições Sociais não-cumulativas colha o conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI, porque o legislador ordinário simplesmente **não** fez essa importação. Cabe enfatizar: **nas leis que tratam do PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos, não há remissão a qualquer arcabouço normativo em vigor para se colher o conceito de "insumos".**

A não-cumulatividade das Contribuições Sociais apresenta perfil totalmente diverso daquela atinente ao IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas. Como se verifica, na técnica de arrecadação dessas contribuições, não há propriamente um mecanismo não-cumulativo, decorrente do creditamento de valores das entradas de bens que sofrerão nova incidência em etapa posterior da cadeia produtiva, nos moldes do que existe para o IPI, tributo geneticamente informado pelo princípio. As próprias Leis Instituidoras elasteceram a definição de "insumos", ao admitir que prestação de serviços seja considerada como tal, verdadeira heresia no regime do IPI. Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do PIS e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferem receitas, inclusive prestadoras de serviços (excetuando-se as pessoas jurídicas que permanecem vinculadas ao regime cumulativo elencadas nos artigos 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e 10 da Lei nº 10.833, de 2003), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI.

A utilização da legislação do IR, como pretendem o recorrente, parcela da doutrina e a jurisprudência marginal do CARF, também encontra o óbice do excessivo alargamento do conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a produção de uma empresa, perdendo a conceituação uma desejável proximidade ao processo produtivo e à atividade-fim, que é o que se intenta desonerar, passando-se a desonerar o produtor como um todo e não especificamente o processo produtivo. Com efeito, o conceito de "insumos" não é próprio da legislação do Imposto de Renda que faz uso de termos jurídico-contábeis, a exemplo dos termos "Custos de mercadorias ou serviços" e "Despesa Operacional". Sob o signo

“Despesas Operacionais” se encontra uma miríade de despesas que sequer se aproximam de um conceito formulado pelo senso comum de “insumos”.

Inclino-me pelo conceito de insumo deduzido no voto condutor do REsp nº 1.246.317 - MG (2011/0066819-3). Nele, o Ministro Mauro Campbell Marques interpreta que, da dicção do inc. II do art. 3º tanto da Lei nº 10.637, de 2002, quanto da Lei nº 10.833, de 2003, extrai-se que **nem todos** os bens ou serviços, utilizados na produção ou fabricação de bens geram o direito ao creditamento pretendido. É necessário que essa utilização se dê na qualidade de “insumo” (“utilizados como insumo”). Isto significa que a qualidade de “insumo” é algo a mais que a mera utilização na produção ou fabricação, o que também afasta a utilização dos conceitos de “Custos e Despesas Operacionais” inerentes ao IR. Não basta, portanto, que o bem ou serviço seja necessário ao processo produtivo, é preciso algo a mais, algo mais específico e íntimo ao processo produtivo. As leis, exemplificativamente, mencionam que se inserem no conceito de “insumos” para efeitos de creditamento:

- a) serviços utilizados na prestação de serviços;
- b) serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- c) bens utilizados na prestação de serviços;
- d) bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- e) combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;
- f) combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

O Min. Campbell Marques extrai o que há de nuclear da definição de “insumos” para efeito de creditamento e conclui:

- a) *o bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los - pertinência ao processo produtivo;*
- b) *a produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição - essencialidade ao processo produtivo; e*
- c) *não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto possibilidade de emprego indireto no processo produtivo.*

Explica ainda que, 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.

O voto conclui, deduzindo o conceito de insumos que se extraído da teleologia da própria norma para os casos ali não expressos: **insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração**

importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

Mérito –glosa dos gastos com material de embalagem para transporte

Ao caso concreto. O objeto social do ora recorrente abrange a industrialização, comercialização e exportação de madeiras, incluindo seus artefatos, como móveis, portas e acessórios; transporte rodoviário de cargas; atividades agro-florestais; importação de máquinas, componentes, insumos e embalagens utilizados em suas atividades; entre outras.

A primeira glosa controvertida diz respeito ao material de embalagem para transporte, que, no entender do Fisco, não se subsume no conceito de insumos. O recorrente elucida que, antes de sair para comercialização, os produtos são embalados com insumos (etiquetas adesivas, chapas de papelão ondulado, cantoneiras, filme *stretch* e fita de aço) adquiridos exclusivamente para essa finalidade.

Entendo que os insumos referidos guardam a pertinência a que se reporta o conceito de insumo acima defendido, razão pela qual voto pela reversão dessa glosa.

Mérito –glosa dos gastos com insumos descritos genericamente

A propósito, o voto condutor da decisão recorrida analisou as notas fiscais apresentadas junto com a Manifestação de Inconformidade e manteve a glosa em relação a algumas delas por não saber se o produto adquirido faz parte do processo produtivo do ora recorrente. O recorrente, a seu turno, insiste na perfeita caracterização dos gastos.

Sopesando os argumentos recursais com os da decisão recorrida, parece-me que o colegiado de piso atuou nos limites de suas possibilidades porque cabia à empresa especificar os insumos e valores da glosa questionada. Vale, aqui, o que já foi dito no tópico da diligência, pois cabe ao Recorrente, na defesa de seu próprio interesse, produzir a prova requerida para a comprovação da liquidez e certeza do crédito. A simples juntada dos documentos de aquisição, desacompanhada de um rol dos insumos e dos seus valores, impede o levantamento dos créditos.

Nada a reparar da decisão recorrida.

Mérito – glosa do créditos referentes aos pagamentos de multa, juros e correção monetária nos gastos com energia elétrica

Destaco que o que se controvele aqui não são os gastos com energia elétrica, mas os valores da multa, dos juros e da correção monetária exigidos no pagamento em atraso da energia elétrica.

A multa, os juros e a correção monetária exigidos no pagamento de algum insumo, seja bem ou serviço adquirido, não se confunde com o preço do mesmo. Ao contrário do que brada o recorrente, a legislação da não-cumulatividade do PIS e Cofins não admite o crédito sobre tais valores, posto que eles não guardam pertinência com o processo produtivo.

A propósito do assunto, cabe colacionar a ementa do Acórdão nº 3401-01.153, proferido em 10 de dezembro de 2010, pela 1^aTO da 4^a Câmara desta 3^a Seção, por ocasião do julgamento do Recurso nº 503.005 (processo nº 13984.001509/2005-16), com negrito meu:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL –COFINS

Período de apuração: 01/06/2005 a 30/09/2005

NÃO-CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. TRANSPORTE DA MATÉRIA-PRIMA DO LOCAL DE EXTRAÇÃO AO PARQUE FABRIL. TRANSPORTE DA MÃO-DE-OBRA DO PARQUE FABRIL. TRANSPORTE DO PRODUTO ACABADO ATÉ O PORTO PARA EMBARQUE AO EXTERIOR. DIREITO AO CRÉDITO.

No regime da não-cumulatividade do PIS e Cofins as indústrias têm direito a créditos sobre os dispêndios com combustíveis e lubrificantes dos veículos utilizados no transporte dos insumos, da mão-de-obra do parque industrial e do produto final até o local de entrega para embarque ao exterior.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS A DESCONTAR. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. DIREITO AO CRÉDITO.

As embalagens para transporte são consideradas insumos na sistemática da não-cumulatividade do PIS e Cofins e dão direito ao crédito a descontar na apuração dessas Contribuições.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS A DESCONTAR. MATÉRIA-PRIMA. COMPRA DE MADEIRA DE PINUS EM PÉ. ENTREGA FUTURA. COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA.

A existência de contratos de compra de madeiras de área de reflorestamento firmados com empresas controladoras, seguida da emissão de nota fiscal de transferência, emitida pela própria interessada para si mesma, bem como as guias do recolhimento do PIS/Pasep e da Cofins efetuado pelas vendedoras, por si sós, não comprovam a efetiva aquisição das matérias-primas.

NÃO-CUMULATIVIDADE. INDÚSTRIA DE MADEIRAS. SERVIÇOS DE TERCEIROS. PLANTIO DE MUDAS. DIREITO AO CRÉDITO.

Os serviços de plantio de mudas, prestados por pessoa jurídica domiciliada no País a indústria de madeiras, dão direito ao crédito a descontar no regime da não-cumulatividade do PIS e Cofins.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS A DESCONTAR. ENERGIA ELÉTRICA. VALORES ESTRANHOS.

“Correção Monetária”, “Multa”e “Juros de Mora”, ainda que constantes da fatura de energia elétrica não podem ser consideradas como tal para fins de apuração do crédito a ser descontado da contribuição. De se aceitar, porém, os valores constantes da fatura a título de “Contribuição para Custo da

Iluminação Pública Cosip", em face da impossibilidade dos usuários escusarem-se de seu pagamento.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS A DESCONTAR. DEPRECIAÇÃO.

De se reverter a glosa de encargos de depreciação calculada sobre outros bens incorporados ao imobilizado quando não suportada por argumentos consistentes e especialmente pelo fato de que a indicação fornecida pela interessada quanto às funções desempenhadas pelos mesmos se mostra plausível e compatível com o processo produtivo. Igualmente, em relação às glosas efetuadas por conta da ausência de número de CNPJ do fornecedor do bem, quando, contestado de forma frágil pela autoridade fiscal, a justificativa para tal fato é a localização do mesmo no exterior.

Nada a reparara na decisão recorrida, que se mantém por seus próprios fundamentos.

Mérito – glosa dos créditos referentes aos encargos em arrendamento mercantil

O recorrente 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. Em aditamento à manifestação de inconformidade, o contribuinte alega que, com a juntada dos comprovantes de pagamentos relativos à contraprestação de arrendamento mercantil, em anexos, o fundamento da glosa de R\$ 13.080,70 não mais existe. Repete que a legislação não determina a apresentação de memórias de cálculo, para fazer jus ao respectivo direito creditório. O voto condutor da decisão recorrida, a seu turno, declina que 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 não possibilita estabelecer uma relação de pertinência com os valores demonstrados no Dacon. Julgou que não basta a mera juntada de 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).

Sopesando as razões em confronto, entendo que as alegações recursais são improcedentes e a decisão recorrida deve ser mantida por seus próprios fundamentos. Como bem exposto pelo colegiado *a quo*, em sede de processo administrativo de restituição, resarcimento ou compensação, o ônus de provar os créditos alegados é do interessado, que os reclama, não sendo dever da Administração Tributária produzir a prova que podia – e devia – ter sido apresentada à primeira instância.

Mérito – glosa dos créditos por encargos de depreciação do sistema de aspiração e transporte de partículas.

Quanto aos créditos pelos encargos de depreciação do sistema de aspiração e transporte de partículas, incorporado ao AP, a decisão recorrida manteve a glosa por considerar

que o referido bem, muito embora possa estar regularmente incluído do ativo imobilizado, teria como função apenas tornar saudável o ambiente de trabalho e não está estritamente vinculado à produção dos produtos, como exige o pelo inciso VI do artigo 3º, tanto da Lei nº 10.637, de 2002, quanto da Lei nº 10.833, de 2003.

A propósito, reproduzo a descrição do sistema, constante da pela recursal:

(...) Sistema de Aspiração e Transporte de Partículas. Isso porque, além de sua própria denominação, explicitar literalmente suas funções, relativos bens caracterizam-se pela essencialidade no processo de produção da Recorrente.

Como já esclarecido, esse sistema é composto pelos seguintes equipamentos: 26 unidades de exaustão, compostos por ventiladores e filtros de mangas; 4 ventiladores de transporte; 4 filtros de manga; e 4 ciclones instalados sobre dois silos para armazenagem de partículas de madeira.

As unidades de exaustão têm como finalidade sugar as partículas geradas nas operações de usinagem dos materiais usados na produção de componentes, para portas de madeira. Essas partículas são transportadas pelo fluxo de ar gerado pelos ventiladores através de tubos que ligam os equipamentos de usinagem até o filtro de mangas. Nos filtros, o ar é devidamente filtrado e liberado para o ambiente enquanto as partículas são descarregadas por uma válvula rotativa na tubulação de transporte.

Os ventiladores de transporte, por sua vez, geram o fluxo de ar responsável por transferir as partículas da tubulação de transporte para os filtros instalados sobre o silo, os quais retêm essas partículas até serem depositadas nos silos de armazenagem.

Frisa-se que todo o material aspirado e transportado corresponde a partículas de madeira e compostos de madeira como MDF, compensados e aglomerado.

De pontuar, ainda, que a massa de partículas gerada na produção de portas de madeira, com utilização da capacidade de 70%, em 16 horas diárias de trabalho, é estimada em 85.455 kg. A densidade dessas partículas não comprimidas é de 70 kg/m³, portanto o volume diário de partículas gerado é de 1.220,80 m³.

Portanto, esse sistema está estritamente vinculado ao processo produtivo da contribuinte. Sem a aspiração desse considerável volume de partículas, a produção de portas torna-se praticamente inviável, sendo, esse sistema, imprescindível para o processo produtivo da Recorrente.

Ouso divergir da decisão recorrida. É notório, os materiais pulverulentos (reduzidos a pó) que se produzem nas mais diversas atividades industriais, em função de suas características físico químicas, podem apresentar externalidades de ordem legal e ocupacional. Nesse aspecto, a pertinência requerida pelo conceito de insumo aqui defendido situa-se numa área *gris*. No entanto, não é necessário adentrá-la para que se conclua pela pertinência do equipamento com o processo produtivo. Basta que se perceba que as indústrias que processam produtos que em alguma de suas fases se apresentem na forma de pó são indústrias de alto

potencial de risco quanto a incêndios e explosões, e devem tomar as precauções cabíveis para a proteção humana e patrimonial e também para a eficiente persecução de seus objetivos sociais. Nesse sentido, entendo que um sistema de aspiração e transporte de partículas, numa indústria de artefatos de madeira, é absolutamente pertinente.

Assim, considerando a pertinência acima demonstrada, a satisfazer o requerido pelo inciso VI do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e que a data de aquisição do referido sistema é posterior a maio de 2004¹, julgo que se deve reverter a glosa promovida pelo Fisco e mantida pela decisão recorrida, de modo a se admitir os créditos por encargos de depreciação do sistema de aspiração e transporte de partículas.

Conclusão

Com tais considerações, indefiro o pedido de diligência e, no mérito, dou provimento parcial ao Recurso para reconhecer os créditos da Contribuição referentes às aquisições de embalagens e aos encargos de depreciação dos equipamentos que compõem o Sistema de Aspiração e Transporte de Partículas e foram adquiridos em outubro de 2004.

Sala das Sessões, em 15 de fevereiro de 2012

Alexandre Kern

¹ Com a edição da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, o direito ao crédito relativo aos encargos de depreciação ficou restrito, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação da Lei — 1º de agosto de 2004 —, aos bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, adquiridos a partir de 10 de maio de 2004.



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
Terceira Seção - Terceira Câmara

Processo nº: 13981.000156/2005-59
Interessada: FRAME MADEIRAS ESPECIAIS LTDA.

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 4º do art. 63 e no § 3º do art. 81 do Anexo II, c/c inciso VII do art. 11 do Anexo I, todos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, fica um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, intimado a tomar ciência do Acórdão nº **3803-02.496**, de 15 de fevereiro de 2012, da 3ª Turma Especial da 3ª Seção.

Brasília - DF, em **15** de fevereiro de 2012.

[Assinado digitalmente]
Alexandre Kern
3ª Turma Especial da 3ª Seção - Presidente

Ciente, com a observação abaixo:

- Apenas com ciência
 Com embargos de declaração
 Com recurso especial

Em ____/____/____



Ministério da Economia

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Economia garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

A página de autenticação não faz parte dos documentos do processo, possuindo assim uma numeração independente.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado ao processo em 16/02/2012 09:40:18 por ALEXANDRE KERN.

Documento assinado digitalmente em 16/02/2012 09:46:27 por ALEXANDRE KERN.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 24/08/2022.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP24.0822.15368.T9TM

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:
A30BFB7E74E1866984BBB8383E24598CA9BAD086