



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

Processo n° 13986.000148/2005-62
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-002.389 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2013
Matéria PIS - NÃO CUMULATIVIDADE - CRÉDITOS - PEDIDO DE RESSARCIMENTO - DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO
Recorrente RENAR MÓVEIS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO ADVOGADO.

Dada a existência de determinação legal expressa em sentido contrário, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao escritório do procurador.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ALEGAÇÕES E PROVAS APRESENTADAS SOMENTE NO RECURSO. PRECLUSÃO.

A prova documental deve ser apresentada na reclamação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual a não ser em casos excepcionais em que demonstre a impossibilidade de tê-lo feito naquela Consideram-se precluídos, não se tomando conhecimento, os argumentos e provas não submetidos ao julgamento de primeira instância, apresentados somente na fase recursal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

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.

Caixas de cartão corrugado, bobina papelão ondulado, diversos tamanhos de caixas, calços, bup de isopor, empregados em embalagens para transporte dos produtos fabricados, guardam relação de pertinência e essencialidade com o

processo de fabricação de móveis e ensejam o creditamento com base nos gastos efetivamente comprovados.

Em relação aos combustíveis e lubrificantes, o direito de crédito deve ser reconhecido na parte em que foram aplicados na atividade produtiva, visto que a escrituração contábil permite identificar o valor do que foi aplicado especificamente em tratores, carregadeiras e empilhadeiras.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, dar provimento parcial ao recurso voluntário nos seguintes termos: (a) por unanimidade de votos, para reconhecer o direito à tomada de crédito sobre as aquisições de embalagens; e (b) por maioria de votos, para reconhecer o direito à tomada do crédito sobre as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados em tratores, empilhadeiras e carregadores. Vencido o Conselheiro Alexandre Kern. Designado para a redação do voto vencedor o Conselheiro Ivan Alegretti.

(assinado digitalmente)

Antônio Carlos Atulim – Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern – Relator

(assinado digitalmente)

Ivan Alegretti – Redator designado

Participaram do julgamento os conselheiros Antônio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Rosaldo Trevisan, Domingos de Sá Filho, Ivan Allegretti e Marcos Tranches Ortiz.

Relatório

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, cumulado com declaração de compensação, tendo como saldo disponível para ressarcimento o valor de R\$ 84.952,06, referente créditos do PIS/Paep, apurados sob o regime da não cumulatividade, decorrentes das operações de Renar Móveis com o mercado externo, que remanesceram ao final do 2º trimestre de 2005, após as deduções do valor a recolher da contribuição, concernentes às demais operações no mercado interno, conforme pedido (fl. 01). Posteriormente em 03/10/2006, foi apresentada DACON-Retificadora, ND: 000010020061674671, tendo como saldo disponível para ressarcimento o valor de R\$ 89.695,14 (fls. 1383 a 1403, do processo fiscal nº 13986.00014612005-73 — Cofins).

Após análise prévia do pleito, a Delegacia da Receita Federal em Joaçaba - SC emitiu o Despacho Decisório nº 1543/2007-DRF/JOA, de 30 de novembro de 2007, fls. 98 e 99, reconhecendo parcialmente o direito creditório postulado, para considerar o valor R\$ 79.599 como o saldo dos créditos da contribuição para o PIS/Pasep, remanescente ao final do 2º trimestre de 2005, passível de ressarcimento sem a incidência de juros moratórios, nos termos do art. 52, §5º, da Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro e 2005, e -

homologando, até o limite do crédito ora reconhecido, as compensações de fls. 02. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 65 a 97, que amparou a decisão, não foram acatados os créditos apurados na aquisição de bens caracterizados como embalagens destinadas precipuamente ao transporte de produtos acabados, aquisição de serviços de transportes de documentos, aquisição de combustíveis e lubrificantes consumidos por automóveis, encargos com depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, bem como pela inclusão de receitas não consideradas pelo contribuinte no rateio proporcional.

Sobreveio reclamação, fls. 103 a 110, por meio da qual o contribuinte contesta parte dos valores não homologados, limitando suas alegações a defesa dos créditos em relação a operações de aquisição de bens caracterizados como embalagens destinadas precipuamente ao transporte de produtos acabados e à aquisição de combustíveis e lubrificantes consumidos por automóveis.

A 4ª Turma da DRJ/FNS julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente. O Acórdão nº 07-19.646, de 23 de abril de 2010, fls. 184 a 205, teve ementa vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

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 COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade, as aquisições de combustíveis e lubrificantes

utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

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

Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da 4ª Turma da DRJ/FNS. O arrazoado de fls. 207 a 220, após síntese dos fatos relacionados com a lide, argumenta ser incabível a distinção entre embalagem de apresentação e embalagem para transporte em sede de creditamento de contribuição social não cumulativa. Anota que essa distinção seria válida somente quando a incidência do imposto estivesse condicionada à forma de embalagem do produto. Ou seja, tal conceituação seria necessária para definir quando há ou não industrialização (caracterização por ficção jurídica) nos casos em que as operações de acondicionamento ou reacondicionamento ocorressem de forma isolada (sem outros processos de industrialização). Tal distinção não poderia ser transposta para a não cumulatividade do PIS e da Cofins.

Registra ainda que tal vedação aos créditos ofende ao princípio da não cumulatividade porque os fornecedores desses materiais de embalagem recolheram as contribuições sociais aos cofres públicos, e o requerente, ora recorrente, por sua vez, arcou com o ônus financeiro das contribuições embutido no preço do material de embalagem adquirido, constituindo custo efetivamente incorrido. Argúi que a não cumulatividade do PIS e da Cofins adquiriu status constitucional, com a edição da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, e a lei ordinária não poderia dispor sobre essa sistemática de recolhimento como bem pretendesse, devendo seguir parâmetros objetivos para definir o seu alcance. A partir de então, o regime não cumulativo não poderá mais ser restringido por normas infraconstitucionais.

No tocante às despesas com combustíveis e lubrificantes, o recorrente defende que a planilha de fls. 200 corresponde às aquisições de combustíveis destinadas exclusivamente ao processo de produção e em sua manifestação de inconformidade juntou planos de contas e balancetes mensais, os quais a DRJ em Florianópolis não considerou como aptos a comprovar sua destinação específica às máquinas que participam do processo de produção. Argumenta, ainda, que os combustíveis e lubrificantes consumidos pelos diversos veículos não foram objeto de pedido de ressarcimento justamente por não compor a apuração de créditos do PIS. Por tal razão, estes valores foram contabilizados em contas distintas.

Conclui, requerendo que seja julgado procedente o recurso, para reformar o Acórdão DRJ/FNS nº 07-19.646, de 23/04/2010, fazendo incluir na base de cálculo do crédito de PIS não-cumulativo, os seguintes valores:

a) *Embalagens* **R\$ 531.027,48**

b) *Combustíveis e Lubrificantes* R\$ 70.344,05

Requer, por fim, que as intimações relativas a atos e termos do presente processo recaiam na pessoa do subscritor, mandatário do Contribuinte, devidamente habilitado nos autos, no endereço constante do mandato.

O processo administrativo correspondente foi materializado na forma eletrônica, razão pela qual todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo eletrônico.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 207 a 220 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-FNS-4ª Turma nº 07-19.646, de 23 de abril de 2010.

Pedido de intimação pessoal dos patronos da causa

Com relação ao requerimento de que seja previamente intimado da realização deste julgamento, nas pessoas de seus patronos, indefira-se. Na atual fase do procedimento, todos os atos administrativos são, via de regra, feitos por meio postal e o Decreto nº 70.235, de 6 de março 1972 - PAF, art. 23, II, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 67, determina que, nesta modalidade, sejam endereçados ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo. Não há portanto como deferir a solicitação para que as intimações sejam encaminhadas ao domicílio dos procuradores da sociedade.

Conceito de insumo adotado para fim de creditamento nas contribuições sociais não cumulativas

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 ficaria 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 integram 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 auferirem 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.

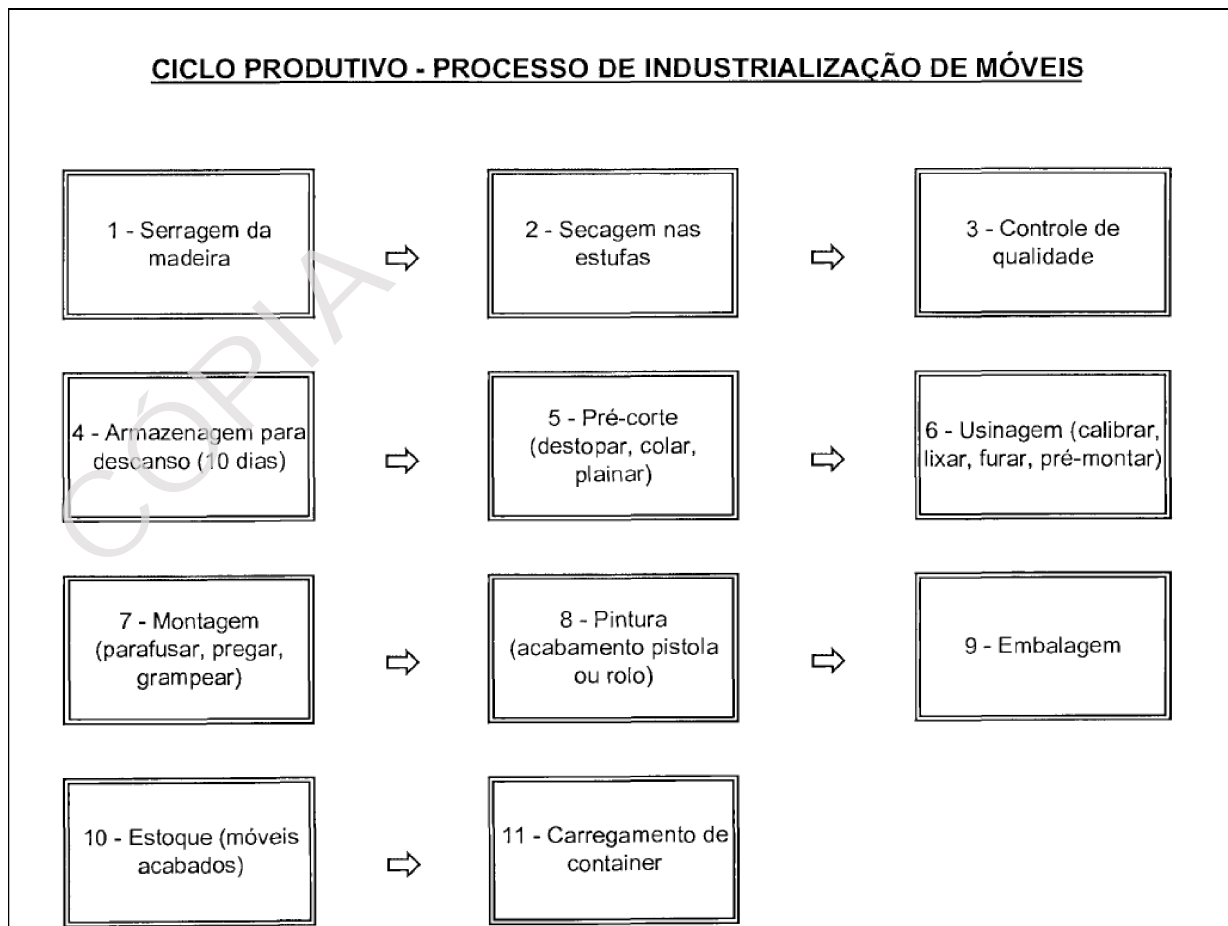
O Min. Campbell Marques extrai o que há de nuclear da definição de “insumos” para efeito de creditamento e conclui:

- 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.**

Ao caso concreto. O contribuinte sintetizou seu processo produtivo com o seguinte esquema (fl. 1254, do processo fiscal nº 13986.00014612005-73):



Materiais aplicados em embalagens para transporte dos produtos vendidos

Nesse contexto, parece-me que os bens adquiridos para as embalagens, mesmo que possam ser consideradas como utilizadas apenas para transporte de produtos industrializados e não como elementos promocionais, subsumem-se ao conceito de insumo aqui esposado, pois são insumos consumidos na fase final da industrialização (acondicionamento), ou seja, utilizados na produção da Recorrente.

A própria Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003, ao incluir no conceito de insumos o material de embalagem utilizado no processo produtivo, não fez qualquer distinção se para apresentação ou para transporte de mercadorias. Justamente por ser genérico, pretendeu o legislador com o art. 8º, § 4º, inc. I, da Instrução Normativa SRF nº 404 de 12 de março de 2004, autorizar o creditamento de todo e qualquer material de embalagem desde que comprovadamente utilizado no processo de produção do bem. Destaco, nesse ponto, que tais embalagens utilizadas no acondicionamento dos produtos não são passíveis de reutilização.

Voto para reformar as decisões hostilizadas no sentido de admitir o creditamento nas aquisições de materiais (caixas de cartão corrugado, bobina papelão ondulado, diversos tamanhos de caixas, calços, bup de isopor, entre outros) que compõem embalagens utilizadas no transporte dos produtos industrializados pela empresa.

Glosa das despesas com combustíveis e lubrificantes

No tocante às despesas com combustíveis e lubrificantes, a glosa fundamentou-se no fato de que tais itens destinavam-se a diversos automóveis não utilizados no processo de produção, lavagem de veículos, dentre outros, o que não autorizaria o

creditamento. O recorrente defende que a planilha de fls. 200 corresponde às aquisições de combustíveis destinadas exclusivamente ao processo de produção e que, em sua manifestação de inconformidade, juntou planos de contas e balancetes mensais, considerados inábeis pela decisão recorrida para comprovar sua destinação específica às máquinas que participam do processo de produção.

O recorrente argumenta, ainda, que os combustíveis e lubrificantes consumidos pelos diversos veículos não foram objeto de pedido de ressarcimento justamente por não compor a apuração de créditos da contribuição. Por tal razão, estes valores foram contabilizados em contas distintas.

As aquisições de combustíveis e lubrificantes objeto de glosas encontram-se escrituradas no livro razão da requerente, discriminadas por centro de custos.

Observando as notas fiscais apresentadas, constata-se que as aquisições referem-se em sua grande maioria à diesel comum, sendo que algumas notas fiscais correspondem à aquisição de lubrificantes, querosene e gás e outras, à prestação de serviços de lavagem de veículos.

Tendo em vista que a DRJ considerou serem insuficientes as notas fiscais, planos de contas e balancetes mensais sem a devida contextualização, o recorrente aporta novas informações sobre a aquisição das respectivas máquinas e equipamento e seu emprego no processo produtivo.

A propósito, reza o parágrafo 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, já transcrito na decisão recorrida, que *“a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual”*. Preceitua, ainda, o mesmo art. 16 que da impugnação constará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que comprovem o direito do impugnante.

Como se percebe, o momento processual para apresentar as provas que a Recorrente entendessem cabíveis foi a Manifestação de Inconformidade, de modo que não se conhecerá dos documentos acima elencados nesta instância recursal. Observe-se que não se presta esta instância à análise probatória, entendimento já consolidado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Excepcionalmente, admite-se a apresentação da prova documental em sede de Recurso Voluntário quando fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação no momento oportuno, ainda que por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente, ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Em qualquer destes casos, deverá o contribuinte requerer à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, efetivamente e com fundamentos, a ocorrência de uma destas condições que encontram-se previstas no parágrafo 4º, do art. 16, do Decreto 70.235/72. O recorrente não comprovou a ocorrência de qualquer das hipóteses acima mencionadas no presente caso.

Tendo em vista que o interessado não comprovou o direito ao crédito no momento processual oportuno, qual seja, na manifestação de inconformidade, correta está a glosa mantida a este título.

Com essas considerações, voto por dar provimento parcial ao recurso, para autorizar a reversão da glosa dos créditos de PIS não cumulativo nas aquisições de caixas de

cartão corrugado, bobina papelão ondulado, diversos tamanhos de caixas, calços, bup de isopor, devidamente comprovadas nos autos.

Sala das Sessões, em 25 de julho de 2013

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern

Voto Vencedor

Conselheiro Ivan Alegretti

Quanto ao direito de crédito em relação às aquisições de combustíveis e lubrificantes, foi recusado ao recorrente por dois motivos (fl. 204):

(a) primeiro, porque estariam incluídos pagamentos que se referem a outros tipos de aquisições, como serviços de lavagem de veículos, de maneira que nem mesmo se referem a aquisições de combustíveis e lubrificantes; e

(b) segundo, em relação especificamente aos combustíveis, “*não há evidência de que os combustíveis adquiridos tenham sido utilizados como insumos pela pessoa jurídica; como o creditamento relativo a combustíveis e lubrificantes não se estende a toda e qualquer aquisição efetuada a este título, torna-se imprescindível, para a definição quanto à existência ou não do direito, a minudente identificação da natureza das aquisições em relação às quais é pleiteado o crédito*” e, ainda, porque “*para que seja possível o creditamento, o requerente necessita identificar o veículo ou equipamento, e comprovar a propriedade, o que, no caso de veículos sujeitos a emplacamento, comprova-se por meio do documento de propriedade do veículo*” (fl. 204).

Diante de tais fundamentos, o recorrente diz que não se opõe à glosa daquelas outras aquisições, mas que busca o reconhecimento apenas daquelas referentes a combustíveis e lubrificantes, explicando, ainda, que não pleiteou o crédito em relação ao valor total das aquisições de combustível e lubrificantes, mas apenas aos valores pertinentes à máquinas que participam da atividade produtiva, conforme os valores que se encontram devidamente escriturados na sua contabilidade.

O recorrente também apresentou uma listagem das máquinas aplicadas na produção (fls. 249/250), descrevendo suas características e a atividade que desempenham, explicando, ainda, que não se tratam de bens sujeitos a emplacamento.

Verifico, primeiramente, que os veículos em questão são tratores, empilhadeiras e carregadeiras, e que a contribuinte exerce a atividade de industrialização de madeiras, de modo que não faz sentido condicionar o crédito à prova do emplacamento destes veículos, nem é razoável presumir que tais bens seriam usados para outra finalidade se não a participação no processo produtivo.

Com efeito, dada a natureza dos bens e da atividade desenvolvida pelo contribuinte, a presunção é de que os bens são aplicados na atividade produtiva, admitindo-se prova em contrário. E não o inverso.

De qualquer forma, entendo ser o suficiente para tal demonstração a listagem com a descrição dos bens e de suas atividades, apresentada pela recorrente.

Quanto à determinação do valor do crédito, verifico que o recorrente detalhou em sua contabilidade a medida em que houve a aplicação dos combustíveis e lubrificantes em relação a cada uma destas máquinas.

É o que se percebe, por exemplo, do seguinte trecho extraídos destes autos (fl. 171):

9.1.03.05	CARREGADEIRA MICHIGAN	25.068,20	10.037,84	1.818,70-	8.219,14	33.287,34
9.1.03.05.1	PESSOAL	7.999,69	3.419,74	1.818,70-	1.601,04	9.600,73
9.1.03.05.1.09280	SALARIOS, FERIAS, 13o.	5.077,23	1.056,35	0,00	1.056,35	6.133,58
9.1.03.05.1.09281	ENCARGOS SOCIAIS	657,92	140,83	0,00	140,83	798,75
9.1.03.05.1.09282	ASSISTENCIA GERAL EMPR	959,95	31,96	0,00	31,96	991,91
9.1.03.05.1.09283	PROGRAMA ALIMENTACAO T	614,11	129,06	0,00	129,06	743,17
9.1.03.05.1.09284	PROV.FERIAS, 13o.SAL.	690,48	2.061,54	1.818,70-	242,84	933,32
9.1.03.05.2	MANUTENCAO	17.068,51	6.618,10	0,00	6.618,10	23.686,61
9.1.03.05.2.09291	COMBUSTIVEIS E LUBRIFI	12.784,77	2.940,12	0,00	2.940,12	15.724,89
9.1.03.05.2.09292	MANUTENÇÃO ELÉTRICA/ME	2.294,15	3.088,62	0,00	3.088,62	5.382,77
9.1.03.05.2.09293	PNEUS	246,50	220,00	0,00	220,00	466,50
9.1.03.05.2.09295	DEPRECIACAO	1.743,09	369,36	0,00	369,36	2.112,45

Não havendo, pois, nenhum elemento concreto que ilida a credibilidade da apropriação de custos registrada pelo contribuinte em sua contabilidade, deve ser ela tomada como meio hábil para a demonstração dos valores apropriados em relação às máquinas aplicadas na produção.

Entendo, pois, que deve-se reconhecer o direito pleiteado pelo recorrente especificamente em relação aos valores de combustíveis e lubrificantes aplicados nos tratores, carregadeiras e empilhadeiras.

É como voto.

Sala das Sessões, em 25 de julho de 2013

(assinado digitalmente)

Conselheiro Ivan Alegretti - Redator designado.