



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

Processo n° 19647.010175/2005-71
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3401-003.012 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 09 de dezembro de 2015
Matéria COFINS
Recorrente COMPANHIA SIDERÚRGICA VALE DO PINDARÉ
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE PRODUÇÃO. ÔNUS. PEDIDOS DE RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO.

Consoante art. 333, I do Código de Processo Civil, utilizado subsidiariamente no processo administrativo fiscal, nos feitos que consubstanciam pedidos de ressarcimento ou restituição de tributos, o ônus da prova do direito alegado é do contribuinte requerente, prova esta exclusivamente documental, cujo momento de produção é a apresentação do recurso inaugural, com as exceções textualmente previstas, *ex vi* do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo, para a finalidade da não-cumulatividade do PIS/Pasep e Cofins, nos termos das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/03, ocupa uma posição intermediária entre a acepção de matéria-prima, produto intermediário e de embalagem, segundo a legislação do IPI, e despesas operacionais e custo de aquisição, da legislação do IRPJ, alcançando os bens e serviços utilizados **diretamente na produção**, industrialização ou prestação do serviço, ainda que não se desgastem ou percam as características físico-químicas em função do contato direto exercido ou sofrido com o bem em produção ou serviço prestado.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, negar provimento ao recurso.

Júlio César Alves Ramos - Presidente

Robson José Bayerl - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Robson José Bayerl, Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Waltamir Barreiros, Elias Fernandes Eufrásio e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

Cuida-se de pedido de ressarcimento de Cofins não cumulativa, relativo ao 3º trimestre/2005, reconhecido parcialmente e, na mesma medida, homologadas as compensações atreladas ao direito creditório.

Narra a fiscalização que as glosas decorreram da apropriação de créditos de carvão vegetal, cujos documentos fiscais foram emitidos pelo próprio requerente; bens e serviços não enquadrados como insumo (combustíveis, lubrificantes, produtos intermediários, etc.); não apresentação de documentário fiscal para determinados insumos; despesas de armazenagem e fretes, por ausência de documentos fiscais; e, encargos de depreciação não registrados em contas do ativo imobilizado, mas em contas de custos.

Em manifestação de inconformidade o contribuinte acusou, preliminarmente, homologação tácita de parcela das compensações examinadas. No mérito, primeiramente, discorreu sobre o princípio da verdade material; quanto aos encargos de depreciação, alegou que houve equívoco na sua contabilização; indicou a apresentação dos documentos que respaldariam o direito crédito glosado; colacionou o conceito de insumo à luz da jurisprudência do CARF; relativamente aos combustíveis e lubrificantes, asseverou que a sua utilização ocorreu nos caminhões e equipamentos de transporte de insumos ou produtos semi-acabados, citando jurisprudência administrativa; e, por fim, requereu perícia contábil.

Com o recurso vieram, a título de “documentos”, cópias de balancetes, razões analíticas, três notas fiscais de aquisição de minério e lista de notas fiscais de compras.

A DRJ Fortaleza/CE manteve as conclusões do despacho decisório, em decisão assim ementada:

“PEDIDO DE PERÍCIA. CARÁTER TÉCNICO DA PROVA.

A perícia é meio de prova destinado a exames que requeiram conhecimento técnico específico.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas os autos.

COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁTICA. CRÉDITO. CONSUMO.

O crédito do contribuinte utilizado nas compensações homologadas tacitamente reduz sim o crédito de ressarcimento porventura reconhecido, na seqüência em que apresentadas as DCOMPs serodidamente analisadas.

FALTA DE PROVA. UTILIZAÇÃO COMO INSUMO.

Incumbe ao manifestante comprovar que determinado bem ou serviço, sobre o qual pleiteia creditamento, foi utilizado como insumo na fabricação de produtos destinados à venda.

RESSARCIMENTO. INSUMO CORPÓREO.

Para configurar insumos para os fins de creditamento na forma do disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, as matérias primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, utilizados na fabricação de bens destinados à venda, devem sofrer 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, e, ainda, não podem representar acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas.

RESSARCIMENTO. SERVIÇO. INSUMO.

Na apuração do PIS/Pasep e da Cofins, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre gastos incorridos com serviços utilizados como insumo, desde que 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 substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

RESSARCIMENTO. PESSOA FÍSICA. AQUISIÇÕES.

Não dá direito a crédito o valor referente à aquisição de bens e serviços de pessoas físicas, por expressa disposição legal.

RESSARCIMENTO. INSUMO CORPÓREO. MATERIAL DE CONSUMO. MANUTENÇÃO PATRIMONIAL.

Para configurar insumos para os fins de creditamento na forma do disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, as partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados na fabricação de bens destinados à venda devem sofrer 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, e, ainda, não podem representar acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas.

RESSARCIMENTO. SERVIÇO. MANUTENÇÃO PATRIMONIAL.

Também se consideram insumos, para os mesmos fins, os serviços de manutenção em máquinas e equipamentos utilizados na fabricação de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços, que não acrescentem vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicados, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie.

RESSARCIMENTO. DESPESAS COM ARMAZENAGEM E FRETE.

As despesas com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, geram direito ao desconto de créditos na apuração não cumulativa da contribuição. Entende-se por armazenagem estritamente a guarda de mercadoria, não se incluindo nesse conceito operações portuárias diversas.

RESSARCIMENTO. ATIVO IMOBILIZADO. DEPRECIÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Apenas os bens do ativo permanente que estejam diretamente associados ao processo produtivo é que geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não cumulatividade.”

O recurso voluntário exaltou, preliminarmente, a busca da verdade material e, no mérito, destacou a jurisprudência atual do CARF acerca do conceito de insumo; aduziu que esta acepção abarca o bem ou serviços pertinente e essencial ao processo produtivo, quer empregado direta ou indiretamente; que as aquisições de carvão, cujo crédito foi apropriado, foram realizadas apenas de pessoas jurídicas; que as autoridades fiscais não verificaram a forma de utilização dos combustíveis e lubrificantes no processo produtivo; que os produtos intermediários glosados atendiam aos requisitos de pertinência e essencialidade com o processo produtivo; da mesma forma os serviços (transporte de funcionários, mão de obra para operação de veículos, consultoria ambiental, etc.); e, quanto às glosas de armazenagem, frete e encargos de depreciação, ressaltou que a insuficiência documental não pode ser motivo para a glosa porque a fiscalização não exigiu a descrição da natureza destas operações, o que, todavia, poderia ser sanado através de realização de perícia contábil.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade.

Tocante à preambular de observância ao princípio da verdade material, verifico que se tratou de discurso eminente teórico, sem questionamentos específicos neste tópico, mas recorrente ao longo do arrazoado, logo, entendo que não há necessidade de manifestação própria a seu respeito.

Quanto ao mérito, inicio pela definição de insumo.

Como já abordado pelo próprio recorrente, aludida acepção já se encontra hodiernamente, de certa forma, abalizada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos

Fiscais – CARF, consoante o qual insumo corresponderia ao bem ou serviço empregado no processo de produção, industrialização ou prestação do serviço, ainda que não se consuma ou sofra alterações físico-químicas por contato direto com o bem em produção ou o serviço prestado.

Este conceito situa-se em posição intermediária entre a tese defendida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, que o equipara às matérias-primas, produtos intermediários e de embalagem, segundo a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, e aquela defendida por alguns contribuintes, equivalente o seu alcance às despesas operacionais da pessoa jurídica, nos termos do art. 299 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99).

Esta situação foi captada com percuciência no voto proferido pelo eminente membro desta turma julgadora, Cons. Bernardo Leite de Queiroz Lima, no julgamento do Acórdão nº 3401-002.859, cujo excerto peço licença para transcrever:

Os dispositivos das instruções normativas definiram como insumos na fabricação de bens destinados à venda, os bens que se enquadrem como matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou outros bens que sofram alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. No que tange aos serviços, estes serão considerados insumos quando forem aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Na prestação de serviços, serão considerados insumos os bens e serviços aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Percebe-se que as instruções normativas adotaram o conceito de insumo utilizado na legislação atinente ao Imposto sobre Produtos Industrializados, ao restringir os insumos a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, bem como outros bens que tenha desgaste em contato com o bem produzido.

Este é um conceito bastante restrito, coerente com a materialidade do IPI, que está intrinsecamente relacionada ao processo de industrialização, a um ciclo econômico em que é possível aferir as diferentes etapas e identificá-las de forma a impedir a indevida onerosidade em cada uma delas, de forma a garantir a não-cumulatividade. Não é, contudo, o caso do PIS e da COFINS, cujo fato gerador o "faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil", não se relacionando diretamente a um determinado produto e sua industrialização, mas às receitas decorrentes da atividade empresarial como um todo.

Não é possível, portanto, adotar para o PIS e a COFINS um conceito de insumo originário da legislação do IPI, uma vez que a materialidade daquelas contribuições e deste imposto são distintas, não guardando semelhança a justificar que se aproveite definições deste naquelas.

Da mesma forma, a materialidade do PIS e da COFINS, conquanto mais próxima àquela do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, haja vista que o faturamento também é elemento que afeta este imposto, não se confundem. É cediço que, para se apurar o lucro de determinada pessoa jurídica, é necessário verificar o faturamento e as receitas desta para se alcançar o lucro líquido e, posteriormente, o lucro real, base de cálculo do imposto no regime de apuração real. Isto não significa, contudo, que as definições contidas na legislação do IRPJ são aplicáveis ao PIS e à COFINS, posto que, mesmo com suas semelhanças, tratam-se de tributos distintos. Outrossim, caso aplicados os conceitos do IRPJ ao PIS e à COFINS, corre-se o risco de descaracterizar a materialidade destas contribuições.

Assim, não é possível afirmar que o conceito de insumos corresponde exatamente ao de despesas necessárias do art. 299 do Decreto nº 3000/99 ou do custo de produção trazido no art. 290 deste mesmo decreto, não obstante algumas semelhanças entre o conceito de insumo e estas definições.

Neste sentido decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais desta 3ª Seção, no acórdão nº 3302-001.916, em que foi adotado um conceito próprio de insumo, distinto tanto daquele previsto na legislação do IPI quanto da legislação do IRPJ, para fins de apuração dos créditos de PIS e COFINS. Por partilhar deste entendimento, segue transcrição de trecho do voto proferido naquele acórdão, o qual permite elucidar de forma clara a questão dos insumos:

(...)

Em suma, em busca de um conceito de insumo que esteja em consonância com a materialidade do PIS e da COFINS, é de se afastar a definição restritiva das IN SRF nºs 247/02 e 404/04, que adotam o conceito da legislação do IPI; bem como não é aplicável as definições amplas da legislação do IRPJ.

Adotando o conceito a que se chegou a CSRF no acórdão acima, é possível definir insumo, para fins de crédito do PIS e da COFINS, como sendo o bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente na produção de bens ou prestação de serviços, sendo indispensável a estas atividades e desde que esteja relacionado ao objeto social do contribuinte.

Partindo deste conceito, deve ser feita uma análise pormenorizada dos créditos de COFINS glosados no auto de infração e determinar se, dentro do conceito de insumo adotado, podem tais créditos serem mantidos ou não.”

Destas colocações, ressalvo apenas o entendimento pessoal em relação à possibilidade de se admitir a qualificação de insumo aos bens e serviços utilizados **indiretamente** no processo produtivo, na fabricação ou na prestação dos serviços.

É que, a meu ver, permitir que o emprego indireto dos bens/serviços na produção possa gerar direito de crédito conduz justamente à incerteza que o conceito formulado pretende profligar, porquanto **indiretamente** todas as despesas concorrem para a **formação do produto final ou serviço prestado pelo contribuinte.**

Assim, a minha compreensão do termo “insumo”, tal como insculpido nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/03, abrange tão-somente os bens e serviços que são utilizados **diretamente na produção, industrialização e prestação de serviços.**

Essa definição, em que pese a aparente objetividade, ainda padece de um certo grau de abstração e subjetividade prática, eis que exige a análise casuística de cada item, tomado no contexto do processo produtivo e/ou de prestação de serviço do requerente, vicissitude esta inerente a todas as formulações até hoje engendradas.

Nesta vereda, passo ao exame, na ordem proposta pelo recurso, às glosas de carvão vegetal.

Aqui o recorrente assevera que aproveitou créditos apenas de aquisições de pessoas jurídicas, todavia, como salientado pela decisão reclamada, as glosas se restringiram às operações cujos documentos fiscais de entrada foram emitidos pelo próprio requerente, sendo que os balancetes apresentados na impugnação não estampavam registros destas aquisições, como se extrai do seguinte trecho:

“Por ocasião do levantamento do crédito pleiteado, o requerente informa que adquiriu o carvão de vários fornecedores, documentando a operação com nota fiscal de entrada por ele mesmo emitida (fls 150/173). Compulsando, a seu turno, o razão analítico juntado com a impugnação, não se verifica o registro da operação de aquisição de carvão. Como esses insumos não se encontram demonstrados ou evidenciados na escrituração, não há prova hábil a sua comprovação. Ademais, as notas fiscais de entrada têm baixa eficácia probatória das operações que elas registram, porquanto se revelarem prova unilateral, vale dizer, da feitura do próprio interessado.” (destaques no original)

Considerando que todas as pessoas jurídicas, segundo a legislação tributária, estão obrigadas à emissão de nota fiscal ou documento equivalente legalmente estipulado, aludidas notas fiscais (de emissão do recorrente) não poderiam se referir a “aquisições de pessoas jurídicas”.

De outra banda, não é possível apropriar créditos em operações comerciais, se é que assim se possa considerar, onde o vendedor e o adquirente da mercadoria sejam a mesma pessoa. Se as aquisições se referem à produção própria de carvão vegetal, como aventado em outros processos do mesmo contribuinte, não é a “aquisição”, em si, deste produto que geraria direito ao crédito postulado, mas sim, desde que observadas as circunstâncias do caso concreto, os insumos utilizados na produção do carvão vegetal.

Outrossim, considerando que não houve exclusão de aquisições de pessoas jurídicas distintas, segundo o relatório fiscal (fl. 321), salvo as notas fiscais de entradas por ele mesmo emitidas, improcedente a argumentação do recorrente.

Aqui abro um parêntese para registrar a inconsistência destas aquisições de carvão vegetal, tendo em conta que ora se afirma tratar de produção própria, ora aquisições guiadas por notas fiscais do próprio requerente denotando aquisições de pessoas físicas, ora sequer estão contabilizadas com esta natureza (aquisição de carvão vegetal), ou seja, não há clareza suficiente nos elementos contábeis e fiscais apresentados a respaldar a apropriação de

Quanto aos combustíveis e lubrificantes, as autoridades administrativas procederam à sua exclusão por não vislumbrarem aplicação direta sobre o bem em produção ou fabricação.

O recorrente, por seu turno, apenas alegou que não foram feitas as verificações necessárias, acrescentando de forma genérica que o combustível fora utilizado nos veículos para transporte de matérias-primas ou produtos semi-acabados.

Em minha opinião, o busílis da questão reside especialmente na distribuição do ônus probatório, isto é, a quem competiria demonstrar a procedência do direito: aquele que alega ou aquele que contesta.

No caso vertente, a prova necessária ao deslinde da celeuma é eminentemente documental.

Neste diapasão, o Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal, dispõe em seu art. 16, que a prova documental, de interesse do contribuinte, será trazida aos autos no recurso, precluindo o direito de fazê-la em outro momento processual.

Já o art. 333 do Código de Processo Civil, utilizado subsidiariamente no processo administrativo fiscal, aponta que seria atribuição do contribuinte a demonstração e prova do direito alegado, eis que, segundo o dispositivo, o ônus de provar o fato constitutivo do direito incumbe ao autor, o que, nas hipóteses de pedido de restituição e/ou ressarcimento de tributos, impõe-se ao sujeito passivo, que é o titular do direito, enquanto nos lançamentos para exigência de crédito tributário, este encargo é imputado ao sujeito ativo, o Estado, representado pela Administração Tributária.

Nestes autos, então, a responsabilidade pela prova caberia ao requerente, que não se desvencilhou de produzi-la, razão porque não se pode acatar o pedido de perícia contábil, eis que as diligências e perícias não têm por escopo suprir deficiência probatória do titular do direito vindicado, seja a Administração Tributária, seja o contribuinte.

Para constar, a prova necessária não se resume à apresentação de relação de notas fiscais de aquisição, como ocorreu no presente processo, mas, principalmente, a descrição detalhada de como esses insumos (combustíveis e lubrificantes) foram empregados, até porque o motivo não foi a insuficiência documental, como supõe o recorrente, mas sim que aludido insumo não teria se consumido no processo de produção.

O recorrente, por seu turno, aduz de forma lacônica e aleatória que o combustível fora empregado em veículos de transporte para movimentação de matérias-primas ou produtos semi-acabados, no entanto, não especifica, por exemplo, quais seriam estas matérias-primas, tampouco quais os bens em produção foram movimentados, com indicação dos percursos realizados, estabelecimentos da pessoa jurídica envolvidos nesta operação de produção/industrialização seqüenciada, a respaldar o trânsito de mercadorias em produção.

Não há sequer um princípio de prova coligido aos autos neste sentido, de maneira que a alegação genérica não embasa o direito de crédito pleiteado, não sendo possível admiti-lo nestas circunstâncias, valendo o princípio jurídico consoante o qual alegar e não provar é o mesmo que nada alegar. (*“allegatio et non probatio, quasi non allegatio”*).

Além do que, entendo que o combustível utilizado no transporte de insumos não pode ser enquadrado na categoria de “insumo” devido ao fato que, nesta etapa logística, a produção propriamente dita, na definição até aqui adotada, ainda não se iniciou.

Na seqüência, concernente aos produtos intermediários glosados, também uma vez mais o contribuinte simplesmente aduz que são bens enquadráveis no conceito de insumo.

Do exame da planilha de exclusão elaborada pela fiscalização, fls. 299/305, tais bens consistem em peças para veículos, pneus, baterias, madeira serrada, tijolos e materiais elétricos.

À luz do conceito de insumo engendrado neste voto é possível afastar, de plano, tais produtos porquanto claramente não são utilizados **diretamente** na produção, mas apenas **indiretamente**, o que não compagina com o escopo da lei.

A mesma sorte se reserva aos serviços glosados, haja vista que também não são aplicados diretamente na produção, mas, quando muito, indiretamente.

A teor da planilha elaborada pela fiscalização, fl. 309/312, os serviços correspondem a transporte de funcionários, serviços em veículos, serviços de informática, serviços de consultoria, serviços de abastecimento d'água, aberturas de praças, assistência de pessoal, dentre outros.

Às fls. 306/308 consta a relação de glosas decorrentes da não apresentação dos documentos fiscais correspondentes, documentos estes que não foram apresentados nas oportunidades recursais, razão suficiente para que sejam mantidas.

Enfim, ainda que não se acolha o conceito de insumo adotado pelas instâncias recorridas, a conclusão dos trabalhos, quanto às exclusões realizadas e examinadas, deve ser mantida.

No tocante às glosas de quotas de depreciação de bens do ativo imobilizado, segundo o demonstrativo de fls. 313/315, correspondem tais valores a aquisições de ferragens e materiais de construção (tijolos, tubos de ferro e serviços correlatos) que não foram ativados, mas mantidos em contas de custos, o que impede a apropriação do crédito nessas condições.

Consoante art. 3º, VI c/c § 1º, III da Lei nº 10.833/03, o direito ao crédito está restrito ao encargo de depreciação incorrido no mês relativo às máquinas, equipamentos e outros bens **incorporados** ao ativo imobilizado, não se estendendo aos gastos não ativados, como ocorreu no caso vertente.

Relativamente às despesas com fretes/armazenagem, segundo a fiscalização, o contribuinte não apresentou documentos que respaldassem os valores informados no DACON e utilizados na apuração do direito creditório, situação esta que se mantém inalterada até a presente data, ao passo, que o contribuinte se limitou a apresentar um rol de documentos fiscais na impugnação, contudo, nenhuma cópia destes documentos propriamente ditos foi carreada ao processo, revelando a persistência do problema apontado inicialmente, qual seja, ausência de documentário fiscal.

Em recurso voluntário, o recorrente insistiu na realização de perícia contábil para elisão deste problema, todavia, como adrede mencionado, a prova neste caso é exclusivamente documental, cabendo ao contribuinte a sua produção no momento processual designado pelo art. 16 do Decreto nº 70.235/72, não se prestando as diligências/perícias à **dilação probatória, como pretendido**.

Com estas considerações, voto por negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Robson José Bayerl

CÓPIA