



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

**Processo n°** 13981.000205/2004-72  
**Recurso n°** 13981.000205/2004-72 Voluntário  
**Acórdão n°** **3401-001.581 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 01 de setembro de 2011  
**Matéria** NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE INSUMOS. DCOMP. RESSARCIMENTO. GLOSAS.  
**Recorrente** FRAME MADEIRAS ESPECIAIS LTDA  
**Recorrida** DRJ FLORIANÓPOLIS-SC

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/07/2004

DILIGÊNCIA. INFORMAÇÕES A CARGO DO CONTRIBUINTE. INDEFERIMENTO.

Diligência é reservada a esclarecimentos de fatos ou circunstâncias obscuras, não cabendo realizá-la quando visa a obtenção de informações que deviam fornecidas pelo contribuinte.

PEDIDO RESSARCIMENTO. EXISTÊNCIA DO CRÉDITO ALEGADO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE.

Tratando-se de crédito restituição, ressarcimento ou compensação, o ônus de provar o crédito alegado é do contribuinte, que o reclama, não sendo dever da Administração Tributária produzir tal prova.

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/07/2004

NÃO-CUMULATIVIDADE. MATERIAIS DE EMBALAGEM. DIREITO AO CRÉDITO.

No regime da não-cumulatividade do PIS e Cofins as indústrias de móveis têm direito a créditos sobre aquisições de materiais de embalagem, como etiquetas adesivas, chapas de papelão ondulado, cantoneiras, filme *stretch* e fita de aço, por constituírem insumos vinculados aos produtos fabricados.

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. CRÉDITO. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DESNECESSIDADE DE PRÉVIA RETIFICAÇÃO DO DACON.

Desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) por unanimidade de votos, para rejeitar a diligência solicitada e reconhecer os créditos relativos às aquisições de embalagens; II) por maioria, para admitir os créditos extemporâneos comprovados, vencido o Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, que negava provimento; e III) por unanimidade, para negar provimento quanto aos créditos relativos às notas fiscais com descrição genérica, às despesas de empréstimos e financiamentos e à importação. Fez sustentação oral o advogado Gabriel Cabral do Nascimento, OAB/SC nº 22912.

(assinado digitalmente)

Júlio César Alves Ramos - Presidente

(assinado digitalmente)

Emanuel Carlos Dantas de Assis - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Ângela Sartori, Odassi Guerzoni Filho, Raquel Minatel, Fernando Marques Cleto Duarte e Júlio César Alves Ramos.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da 4ª Turma da DRJ em Declaração de Compensação (DCOMP) com créditos da Cofins não-cumulativa. O pedido de ressarcimento, amparado no 1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003 (receitas decorrentes de exportação), foi deferido parcialmente.

Após a Manifestação de Inconformidade ser julgada procedente em parte, na peça recursal a contribuinte, inicialmente, tece considerações sobre o direito ao crédito da Contribuição não-cumulativa mencionando, dentre outros diplomas legislativos, a Emenda Constitucional nº 42/2003, o art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002 e a IN SRF nº 247/2002, argüindo que esta não possui competência para restringir o conceito de insumo estabelecido em lei.

Em seguida defende o direito ao crédito em relação às glosas abaixo relacionadas, com os argumentos postos em seguida:

- aquisições de embalagens, que segundo a Recorrente 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;

- insumos descritos de forma genérica nas notas fiscais, ponto em que contesta o acórdão recorrido asseverando que “juntou aos autos vários documentos que constituem elementos mais que suficientes para descrever e caracterizar tais bens como insumo, sem terem sido considerados” (a DRJ 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 da empresa);

- créditos extemporâneos, por uso notas fiscais emitidas num mês mas computadas pela Recorrente na apuração dos créditos no mês seguinte, porque a lei permite o aproveitamento do crédito nos meses subseqüentes; e

- créditos da importação, já que segundo a Recorrente foi confirmado o pagamento de valor da Contribuição incidente na importação e o art. 15 da Lei nº 10.865/2004 assegura o desconto (a DRJ manteve a glosa por não ter sido apresentado quaisquer documentos comprovando o ajuste no Dacon).

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, elaborado a partir do processo digitalizado.

## Voto

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos do Processo Administrativo Fiscal, pelo que cabe conhecê-lo.

## **DILIGÊNCIA: INDEFERIMENTO PORQUE ÔNUS DA PROVA É DA CONTRIBUINTE**

A diligência requerida deve ser rejeitada porque, ao contrário do afirmado na peça recursal, a DRJ analisou os documentos apresentados junto com a Manifestação de Inconformidade. Diante do acórdão bastante detalhado, sem qualquer omissão ou contradição,

cabia à Recorrente tratar de forma pormenorizada dos insumos que segundo afirma foram desprezados indevidamente pela primeira instância, explicando como são utilizados no seu processo de industrialização ou em eventual serviço por ela prestado.

A Recorrente podia – e devia – ao menos ter enumerado quais documentos teriam sido desprezados pela DRJ, bem como discriminado os insumos não considerados. Todavia, entra em detalhes apenas quando se refere aos materiais de embalagem e a algumas notas fiscais contabilizadas em meses seguintes aos dos de emissão.

Ressalto, por oportuno, que na espécie destes autos as provas devem ser apresentados pela contribuinte, por se cuidar de ressarcimento. Outrossim, é cediço que diligência é reservada a esclarecimentos de fatos ou circunstâncias obscuras, não cabendo realizá-la quando visa a obtenção de informações que deviam fornecidas pelo contribuinte, como se dá no presente processo.

Quanto à crítica à DRJ, “porque vários períodos foram autuados e julgados da mesma forma”, é improcedente. Como os diversos processos tratam de glosas (ou temas) que se repetem nos inúmeros meses com apuração de saldo credor da Contribuição e respectivos pedidos de ressarcimento, o voto da DRJ também se repete. A uniformidade nos julgamentos, longe de implicar em qualquer equívoco, contribui para a celeridade e a eficiência que devem nortear o Processo Administrativo Fiscal, sem qualquer mácula à legalidade.

### **DEFINIÇÃO DE INSUMOS NA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS E COFINS: INAPLICABILIDADE DAS RESTRIÇÕES PRÓPRIAS DO IPI E NÃO SUBMISSÃO AO CRITÉRIOS MAIS AMPLOS DO IRPJ**

Indeferida a diligência, adentro no cerne do debate e trato da definição de insumos que geram créditos na não-cumulatividade do PIS e Cofins. Em seguida, em tópicos específicos, cuido de cada glosa mantida pela DRJ e cujo crédito é novamente defendido pela agora Recorrente.

Admitindo a polêmica que os créditos da não-cumulatividade das duas Contribuições encerra, destaco o art. 3º, II, tanto da Lei nº 10.637/2002 (para o PIS) quanto da Lei nº 10.833/2003 (para a Cofins). Na redação dada pela Lei nº 10.865/2004, os dois dispositivos legais informam (*verbis*):

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

(...)

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

Por inexistir um dispositivo específico tratando da maior parte dos valores em questão (diferentemente ocorre, por exemplo, em relação às despesas com energia, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos etc, que possuem regras particulares, insertas nos incisos III

a X do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), a norma a ser aplicada nos insumos em geral há de ser extraída do inc. II, acima transcrita. Este contempla regra mais genérica, segundo a qual bens e serviços utilizados como insumos na (não é dito “para” ou “visando a”, como poderia ter preferido o legislador) prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Se em vez de “na” tivesse sido empregado “para”, ensejaria uma interpretação funcional ou de simples necessidade à produção, a admitir o emprego do método teleológico na norma ora construída.

Para mim, a norma contida no texto do inc. II em comento não exige que determinado insumo seja direta ou imediatamente utilizado no produto ou serviço final. Pode o insumo estar ligado a um produto intermediário. Mas há necessidade de se identificar a qual produto ou serviço está relacionado. Sem essa identificação ou vinculação (em qual produto ou serviço o insumo é empregado), inexistente o crédito.

Por essa regra geral, os créditos de PIS e Cofins não-cumulativos, por um lado, não parecem tão abrangentes quanto as deduções do IRPJ, onde se admitem todas as despesas necessárias à atividade empresarial. Por outro, não se restringem aos insumos empregados em processo industrial, como se dá no âmbito do IPI. Das normas extraídas das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e da amplitude do aspecto material das duas Contribuições - que incidem sobre o faturamento ou receita bruta, nesta incluídas as demais receitas além das provenientes da venda de mercadoria e da prestação de serviços -, o que se tem é um meio-termo entre a amplitude do IRPJ e a limitação do IPI.

A mais, em relação aos insumos do IPI, a não-cumulatividade do PIS e Cofins admite créditos sobre os valores da depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, da amortização edificações e benfeitorias utilizados nas atividades da empresa, da energia elétrica e térmica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica etc. A menos, em relação às despesas dedutíveis do IRPJ, não se admite créditos sobre pagamentos a não contribuintes das duas Contribuições (pessoas físicas, especialmente, excetuados os créditos presumidos) e sobre despesas diversas, por exemplo.

Por ser mais ampla do que a não-cumulatividade do IPI, que tem sede constitucional – ao contrário da não-cumulatividade do PIS e Cofins, de suporte infraconstitucional e com nascedouro nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 -, não há exigência, aqui, de contato direto do insumo com o produto final, como determina o PN CST nº 65/79. Este Parecer Normativo é aplicável apenas no âmbito do IPI. Diferentemente do que pretendem as IN SRF nºs 247/2002 e 404/2004, que parecem remeter ao referido Parecer (refiro-me à alínea “a” do inc. I do § 4º do art. 8º da IN SRF nº 404/2004, equivalente à alínea “a” do inc. I do § 5º do art. 66 da IN SRF 247/202), não vejo suporte legal para se requerer na não-cumulatividade das Contribuições que “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” (redação da citada alínea, na IN SRF nº 404/2004).

O que a não-cumulatividade das duas Contribuições requer, em vez do contato direto aluído no referido Parecer, é a vinculação do insumo com esse ou aquele bem produzido (ou serviço prestado). Daí não acolher a interpretação da DRJ, na parte em que aplicou sem reservas as IN SRF nº 247/2002 e 404/2004.

## **EMBALAGENS: DIREITO AO CRÉDITO PORQUE VINCULADAS AOS PRODUTOS DE MADEIRA INDUSTRIALIZADOS**

Diante da definição acima exposta, e considerando que a atividade da Recorrente é a industrialização, o comércio e a exportação de madeiras, incluindo móveis, artefatos e acessórios, tenho para mim que o acórdão recorrido merece reparo, no que deixou de admitir o crédito das aquisições de embalagens.

Como informa a Recorrente, tais aquisições dizem respeito a etiquetas adesivas, chapas de papelão ondulado, cantoneiras, filme *stretch* e fita de aço. Esses produtos constituem insumos vinculados aos produtos fabricados, ainda que não sirvam à apresentação, mas ao transporte. Afinal, se não forem embalados corretamente há risco de danos no transporte, que de todo modo é um serviço prestado ou pela Recorrente, na hipótese de a entrega estar embutida no preço (preço CIF), ou pelo transportador, na venda por conta do adquirente (preço FOB).

Independentemente da espécie de preço praticada (CIF ou FOB), o certo é que os materiais acima elencados são empregados pela Recorrente e estão vinculados aos produtos por ela fabricados. Por isso os créditos respectivos devem ser computados, descabendo cogitar da diferenciação existente no âmbito do IPI, cujos créditos são concedidos às embalagens de apresentação, mas não às de transporte. Sobre a inaplicabilidade dessa diferenciação para o PIS e Cofins, este Colegiado já decidiu, por maioria, nos termos seguintes (processo nº 13984.001509/2005-16, Recurso nº 503005, julgado em 10/12/2010, relator o Cons. Odassi Guerzoni Filho, vencido parcialmente, eu designado para o voto vencedor):

*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.*

### **INSUMOS DESCRITOS DE FORMA GENÉRICA NAS NOTAS FISCAIS: AUSÊNCIA DE PROVAS A CARGO DA CONTRIBUINTE**

Neste item descabe reformar o acórdão da DRJ, porque a descrição genérica em notas fiscais, emitidas pelos fornecedores da Recorrente, impossibilita saber, com precisão, dos produtos adquiridos e de sua inserção no processo de fabricação da empresa.

A simples juntada dos documentos de aquisição, desacompanhada de um rol dos insumos e dos seus valores, impede o levantamento dos créditos, ainda que em tese possa haver razão à Recorrente, ao menos em relação a um ou outro material que porventura seria caracterizado como insumo.

A DRJ, ao analisar notas fiscais apresentadas junto com a Manifestação de Inconformidade e manter a glosa em relação a algumas delas, 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 cabia à Recorrente ser mais diligente, em vez de pretender que a administração tributária corresse à procura de informações que deviam ser apresentadas junto com a primeira inconformidade ou com a peça recursal.

Devia a Recorrente ter discriminado quais insumos, exatamente, não foram computados pela DRJ, bem como explicado como eles se integram ao seu processo produtivo. A contestação genérica, aliada ao pedido de diligência também genérico, como já demonstrado mais acima, acarreta a manutenção da glosa.

## **CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS: POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO NO PRAZO DE CINCO ANOS A CONTAR DA AQUISIÇÃO DO INSUMO, SEM NECESSIDADE DE PRÉVIA RETIFICAÇÃO DO DAICON**

Desde que não ultrapassado o prazo decadencial de cinco anos a contar do recebimento da mercadoria, é admissível o aproveitamento dos créditos nos meses seguintes, tal como pretende a Recorrente. Como aqui a discussão é restrita à possibilidade de aproveitamento tardio, sem retificação prévia do Dacon – o que é rejeitado pela DRJ e defendido pela Recorrente –, não havendo dúvida quanto ao insumo e o crédito respectivo, e tampouco é questionada eventual duplicidade (um mesmo crédito poderia ser aproveitado no mês de aquisição e, por erro, ser reaproveitado em período seguinte), o acórdão recorrido merece reforma.

Verificando as notas fiscais anexadas à Manifestação de Inconformidade, a DRJ manteve as glosas dos créditos correspondentes às emitidas por alguns fornecedores, porque o aproveitamento se deu nos meses seguintes. Ao tratar da energia elétrica (serviço que também teria sido aproveitado extemporaneamente para fins do crédito, segundo a Recorrente, quando de fato a glosa computada no despacho de origem diz respeito à multa, juros e correção monetária que acompanharam o pagamento da energia, como se vê no tópico seguinte), a DRJ rejeita o aproveitamento em período seguinte afirmando o seguinte:

*... diferente do que entende a contribuinte, não há possibilidade de creditamento de valores relativos a meses anteriores ao da apuração. Se fosse o caso, deveria a contribuinte retificar os demonstrativos — Dacon — dos meses em que efetivamente ocorreram as despesas com energia elétrica, bem como requerer o crédito em processo relativo ao período correspondente a fim de ter direito aos referidos créditos.*

Para mim, na situação em tela não há necessidade de a contribuinte retificar o Dacon antes, para somente após aproveitar os créditos em período seguinte. No curso de uma fiscalização ou diligência, constatado incongruência nos dados do Dacon (ou de outra declaração entregue pelos contribuintes, inclusive a DCTF), os cálculos do tributo devido devem ser refeitos de modo a resultar em lançamento de ofício ou em proveito do sujeito passivo. Na hipótese de incongruência favorável ao contribuinte nada impede que a administração tributária adote as providências cabíveis, dispensando-se exigências que podem ser supridas por ato da própria administração. É o que se dá no caso sob análise, já que o processamento do Dacon pode ser feito pela RFB. Para tanto basta instituir controles nos sistemas eletrônicos, a registrar a alteração feita.

Não me parece razoável que, após a contribuinte explicar a apuração do crédito em período seguinte e requerer o aproveitamento extemporâneo, dentro do prazo decadencial, sem que haja dúvida sobre o direito alegado este lhe seja negado sob a justificativa de não ter sido retificada previamente uma obrigação acessória.

O fato de o Dacon não ter sido retificado há de ser relevado, por não haver dúvida quanto ao crédito correspondente às aquisições das notas fiscais acima mencionadas. Na linha da interpretação ora adotada, já existe, inclusive, decisão de Superintendência da RFB dizendo da desnecessidade de retificação de DCTF, em hipótese que se afigura semelhante à presente situação. Refiro-me à Solução de Consulta da Disit da 3ª RF nº 35, de 30/08/2005, com o seguinte teor, *verbis*:

**ASSUNTO:** Obrigações Acessórias

**EMENTA:** COMPENSAÇÃO. DCTF RETIFICADORA. A compensação de créditos tributários declarados como saldos a pagar na DCTF com créditos apurados em eventos supervenientes ao período de apuração daqueles créditos tributários obriga o sujeito passivo à entrega de Declaração de Compensação, sendo desnecessária a entrega de DCTF retificadora que tenha por fim informar a compensação efetuada. DCTF é confissão relativa e que a RFB não pode tê-la como definitiva, omitindo-se de realizar a diligências necessárias à apuração na contabilidade e escrita fiscal.

Pelos fundamentos acima, e levando em conta o § 4º do art. 3º, tanto da Lei nº 10.637/2002 (PIS) quanto da Lei nº 10.833/2003 (Cofins), segundo o qual o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, dou provimento parcial para admitir os créditos relativos às aquisições das notas fiscais de fornecedores anexadas à Manifestação de Inconformidade e aproveitadas no mês seguinte ao de emissão.

### **CRÉDITOS DA IMPORTAÇÃO: AUSÊNCIA DE PROVAS A CARGO DA CONTRIBUINTE**

A glosa do crédito pela Contribuição paga na importação também deve ser mantida, por ausência de provas a cargo da contribuinte. Apesar de o Dacon conter ajuste a título de importação, nem ao menos se sabe qual o bem importado.

A peça recursal, que nada acrescenta à Manifestação de Inconformidade, não comprova que o valor do desconto informado no Dacon tem origem em Contribuição efetivamente paga na importação, como exige o § 1º do art. 15 da Lei n 10.865/2004, nem se a importação é relativa a um dos insumos enumerados em um dos incisos do *caput* desse artigo, cuja redação é a seguinte:

*Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*

*I - bens adquiridos para revenda;*

*II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;*

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

*IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;*

~~*V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.*~~



*V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§ 1º-O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.*

Mais uma vez tem-se, neste tópico, um direito que em tese poderia ser reconhecido, mas por inexistência da prova necessária é negado.

## **CONCLUSÃO**

Pelo exposto, nego 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 valores com créditos negados apenas porque foram aproveitados nos meses seguintes sem retificação prévia do Dacon.

(assinado digitalmente)  
Emanuel Carlos Dantas de Assis