



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

Processo n° 11020.001952/2006-22
Recurso n° 369.519 Voluntário
Acórdão n° 3202-00.226 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de dezembro de 2010
Matéria Contribuição para o PIS
Recorrente MÓVEIS PONZANI LTDA.
Recorrida DRJ-PORTO ALEGRE/RS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DE DEFESA.

Inexistem quaisquer indícios de cerceamento do direito de defesa, haja vista que a Recorrente acompanhou e teve ampla ciência de todos os atos adotados no procedimento de fiscalização.

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. VENDA PARA COMERCIAL EXPORTADORA.

Para que sejam excluídas da base de cálculo da contribuição, as operações de vendas para comercial exportadora, com o fim específico de exportação, devem se enquadrar em algumas das disposições legais para isenção, fazendo prova de tal enquadramento.

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS.

O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.

CRÉDITO DE ENERGIA ELÉTRICA. COMPROVAÇÃO DO EFETIVO CONSUMO.

O creditamento relativo a custo com energia elétrica só pode ser admitido mediante a comprovação do efetivo consumo integral do valor faturado ao estabelecimento da empresa, não havendo previsão legal que ampare e regulamente o aproveitamento, mediante rateio de qualquer espécie.

CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 2.

M

O controle de constitucionalidade da legislação que fundamenta o lançamento é de competência exclusiva do Poder Judiciário, não podendo ser objeto de pronunciado pelo CARF.

Recurso Voluntário provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de cerceamento do direito de defesa e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de materiais para manutenção de máquinas, por estarem diretamente relacionados à atividade da recorrente, caracterizando-se como insumos.

Irene Souza da Trindade Torres - Presidente Substituta

Gilberto de Castro Moreira Junior - Relator

Editado em: 17/01/2011.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Irene Souza da Trindade Torres, Heroldes Bahr Neto, João Luiz Fregonazzi, Rodrigo Cardozo Miranda e Gilberto de Castro Moreira Junior. Ausente justificadamente o conselheiro José Luiz Novo Rossari. Presente a conselheira Maria Regina Godinho de Carvalho.

Relatório

Tratam os autos de Pedido de Ressarcimento de saldo credor de PIS/Pasep não cumulativo, visando o reconhecimento do direito ao creditamento de valores relativos a: (i) serviços efetuados sob encomenda para empresa preponderantemente exportadora; (ii) aquisições de materiais para manutenção de máquinas e equipamentos; (iii) custos com energia elétrica; e (iv) crédito sobre os estoques de abertura existentes no momento do ingresso no sistema não cumulativo, calculados pela alíquota de 1,65% ao invés de 0,65%.

Diante do deferimento apenas parcial do pedido formulado (fls. 79/81), a ora Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 97/112) à Delegacia de Julgamento competente para julgamento, alegando, em síntese que:

- a)- *efetuou serviços sob encomenda para empresa preponderantemente exportadora (Mademóvel S/A);*
- b)- *no momento em que a fiscalização constatou a suposta exclusão de valores no cálculo da base de cálculo do PIS/COFINS, a mesma deveria ter procedido à lavratura da respectiva autuação para cobrança dos valores, em atendimento ao disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional;*
- c)- *as aquisições de materiais para manutenção de máquinas e equipamentos enquadram-se como custos indispensáveis à fabricação e transporte dos bens destinados à venda;*

- *d)- os custos com energia elétrica, rateados com outra Pessoa Jurídica (conforme declaração da própria Recorrente às fls. 37 dos autos), foram exclusivamente seus, pois teria locado um pavilhão para uso como depósito e instalação de unidade produtiva. Conclui que inexistiria o aludido compartilhamento do uso da energia elétrica e anexou contrato de locação para embasar seus argumentos.*

Às fls. 115 a 134 dos autos a ora Recorrente requer a juntada de atos constitutivos da empresa "para que surtam seus legais e jurídicos efeitos" e de Contrato de Locação no qual figura como locatária de imóvel da empresa Mademóvel Ltda., de modo a provar a ausência de compartilhamento de energia elétrica.

O julgamento em primeira instância foi realizado pela 2ª Turma da DRJ em Porto Alegre/RS, nos termos do Acórdão DRJ/POA nº 10-18.357, de 29/01/2009 (fls. 136/141), cuja ementa dispõe:

"Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP

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

Ementa:

Para que sejam excluídas da base de cálculo da contribuição, as operações de vendas para comercial exportadora, com o fim específico de exportação, devem se enquadrar em alguma das disposições legais previstas para a isenção.

O creditamento relativo a custos e insumos só pode ser admitido caso seja previsto legalmente e mediante a respectiva comprovação do efetivo consumo integral do valor faturado ao estabelecimento da empresa.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade de Pis e Cofins.

O controle de constitucionalidade da legislação que fundamenta o lançamento é de competência exclusiva do Poder Judiciário e, no sistema difuso, centrado em última instância revisional no STF.

Solicitação indeferida."

Intimada (fls. 143), a ora Recorrente interpôs Recurso Voluntário a este Colegiado (fls. 146/162), requerendo a revisão e reforma de Acórdão acima ementado, com base nos mesmos argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade.

Ato seguinte, os autos foram encaminhados a este Colegiado, ocasião em que fui designado Relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual passo à análise do mérito.

Suscitação de irregularidade formal e cerceamento do direito de defesa

Inicialmente, em relação à alegação preliminar da ausência de lançamento formal e conseqüente cerceamento do direito de defesa administrativa, entendo serem incabíveis.

Conforme colacionado pela Recorrente, nos termos do artigo 142 do CTN, a autoridade tributária tem a obrigatoriedade de efetuar lançamento de ofício para que se tenha a constituição definitiva de crédito tributário em favor do fisco, conforme se constata da leitura do texto legal, *in verbis*:

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (grifo nosso).

No presente caso, o cerne da presente lide é a glosa exclusivamente de um direito creditório passível de ressarcimento em favor da Recorrente, originário de benefício fiscal, e não de uma pendência de recolhimento de exação em favor do fisco. Logo, não há qualquer crédito tributário a seu favor a constituir.

Superada tal questão, vislumbra-se a inexistência de quaisquer indícios de cerceamento do direito de defesa da Recorrente, haja vista que esta acompanhou e teve ampla ciência de todos os atos adotados no procedimento de fiscalização.

Receitas de serviços e vendas para comercial exportadora

Com relação à isenção das receitas oriundas de vendas e prestação de serviços para comercial exportadora, a Lei nº 9.718, vigente a partir de fevereiro de 1999, estabeleceu, a princípio, a incidência da contribuição sobre as operações em apreço. No entanto, a Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, e suas reedições (atual MP nº 2.158-35, de 2001), dispuseram, em seu artigo 14, que as receitas auferidas nas vendas a comerciais exportadores, com o fim específico de exportação, nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, estariam isentas das contribuições para o PIS e a COFINS.

O fim específico de exportação, como dispõe a legislação, pressupõe a remessa direta do estabelecimento do produtor vendedor para embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora ou para depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação.

Deste modo, entendo ser elementar a comprovação, pela Recorrente, da satisfação do requisito constante do inciso VIII do artigo 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, combinado com o parágrafo único do artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972.

Sobre assunto há reiterada jurisprudência desta corte a respeito, conforme podemos verificar, exemplificativamente:

COFINS. VENDA PARA EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. ISENÇÃO.

Para gozar do benefício da isenção prevista no art. 1º, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 1.248/1972, é necessário comprovar-se a venda à comercial exportadora e a remessa diretamente para exportação ou entreposto aduaneiro.

(2º Conselho de Contribuintes, Acórdão nº 201-78.353, julgado em 13.04.2005)

EXPORTAÇÃO. REQUISITOS.

Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que, consoante o Decreto-Lei no 1.248/72, forem diretamente embarcadas para exportação ou depositadas em entreposto, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

(1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, Acórdão nº 201-81.101, julgado em 10.04.2008)

Conforme se depreende da análise dos autos, inexistem provas que comprovem o preenchimento do requisito legal acima exposto, tendo a Recorrente apresentado apenas meras alegações.

É cediço, segundo máxima antiga, que “**fato alegado e não provado é mesmo que fato inexistente**” (Humberto Júnior, Curso de Direito Processual Civil 36ª Edição, Editora Forense, p. 373).

Quando da apresentação da manifestação de inconformidade deveria ter a ora Recorrente acostado documentos comprobatórios de remessa de embarque dos produtos destinados à exportação ou para os recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora adquirente (Mademóvel Ltda).

Outrossim, o creditamento em comento é uma outorga de isenção fiscal, devendo ser interpretado literalmente, conforme leciona o artigo 11 do Código Tributário Nacional, cabendo ao beneficiário do favor fiscal o ônus de fazer prova de seu pleno atendimento, bem como apresentar os elementos que provam o direito alegado, para elidir a imputação da irregularidade apontada.

PIS. ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO LITERAL. EXPORTAÇÃO INDIRETA. Antes da Medida Provisória nº 1.858/99 só havia duas espécies de exportação indireta ensejadoras da isenção do PIS. A lei que trata de isenção deve ser interpretada literalmente, descabendo interpretação analógica.

ÔNUS DA PROVA. A entrada em vigor da MP nº 1.858/99 ampliou as hipóteses ensejadoras da isenção, recaindo sobre o contribuinte o ônus de provar a efetividade da exportação.

(1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, Acórdão nº 201-77319, julgado em 04/11/2003)

Portanto, concluo por acertada a decisão da DRJ em relação ao indeferimento de crédito, uma vez que as operações da Recorrente não se enquadram em nenhuma das disposições previstas para isenção relativas às vendas para empresa comercial exportadora.

Aquisições de materiais para manutenção de máquinas

Inicialmente, é de primordial importância analisar e definir o conceito de "insumo" a ser utilizado no cálculo das contribuições ao PIS e COFINS não cumulativas, a fim de limitarmos quais despesas serão caracterizadas como tal na sistemática de apuração de créditos das referidas contribuições.

Ao tratar do tema a Receita Federal do Brasil editou Instruções Normativas a definir o conceito de insumo para fins de apuração do PIS (artigo 66, § 5º da Instrução Normativa nº 247/02) e da COFINS (artigo 8º, § 4º da Instrução Normativa nº 404/04). Vejamos:

"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) 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;

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."

Citados atos regulamentares utilizaram-se da definição de insumo contida na legislação do IPI para estabelecerem o conceito de insumo para apuração do PIS e COFINS não cumulativos.

Contudo, é até intuitivo não ser possível equiparar conceitos e situações relacionados a tributos de materialidade absolutamente distinta, no caso, receita (PIS/Cofins) e industrialização de produto (IPI). Nesse sentido, vale transcrever a lição de José Antônio Minatel, *verbis*:

"Não sendo esse o espaço para aprofundamento do tema da não-cumulatividade, quer-se unicamente consignar essa técnica

adotada para a neutralização da incidência daqueles impostos, que como se disse, gravam a circulação de bens (aqui tomada no seu sentido lato), não tem a mesma pertinência que a recomende para ser introduzida no contexto da tributação da receita, por absoluta falta de afinidade entre os conteúdos do pressuposto material das diferentes realidades. Receita, como já dito, pressupõe conteúdo material de mensuração instantânea, revelado pelo ingresso de recursos financeiros decorrentes de esforço ou exercício de atividade empresarial, materializadora de disponibilidade pessoal para quem a a sofre, conteúdo de avaliação unilateral que não guarda relação de pertinência que permita confrontá-la com qualquer operação antecedente, contrariamente ao que sucede com o valor da operação de produtos industrializados e mercadorias."

(Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação. São Paulo: MP, 2005, p. 180)

No mesmo sentido, Marco Aurélio Greco é categórico ao destacar a impossibilidade de utilização dos conceitos trazidos na legislação do IPI para a sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS:

"Note-se, inicialmente, que as Leis de PIS/COFINS não fazem expressa remissão à legislação do IPI. Vale dizer, não há um dispositivo que, categoricamente, determine que "insumo" deva ser entendido como algo assim regulado pela legislação daquele imposto.

Ademais, o regime de créditos existe atrelado à técnica da não-cumulatividade que, em se tratando de PIS/COFINS, não encontra na Constituição perfil idêntico ao do IPI.

Realmente, no âmbito da não-cumulatividade do IPI, a CF/88 (art. 153, §3º, II) restringe o crédito ao valor do imposto cobrado nas operações anteriores, o que obviamente só pode ter ocorrido em relação a algo que seja "produto industrializado", de modo que a palavra "insumo" só pode evocar sentidos que sejam necessariamente compatíveis com essa idéia (= algo fisicamente apreensível). Por isso, insumo para fins de não-cumulatividade de IPI é conceito de âmbito restrito, por alcançar, fundamentalmente, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Por outro lado, nas contribuições, o §11 do artigo 195 da CF não fixa parâmetros para o desenho da não-cumulatividade o que permite às Leis mencionadas adotarem a técnica de mandar calcular o crédito sobre o valor dos dispêndios feitos com a aquisição de bens e também de serviços tributados, mas não restringe o crédito ao montante cobrado anteriormente. Vale dizer, a não-cumulatividade regulada pelas Leis não tem o mesmo perfil da pertinente ao IPI, pois a integração exigida é mais funcional do que apenas física.

...

37

Assim, por exemplo, no âmbito do IPI o referencial constitucional é um produto (objeto físico) e a ele deve ser reportada a relação funcional determinante do que poderá, ou não, ser considerado "insumo".

Por outro lado, no âmbito de PIS/COFINS a referência explícita é a "produção ou fabricação", vale dizer às ATIVIDADES e PROCESSOS de produzir ou fabricar, de modo que a partir deste referencial deverá ser identificado o universo de bens e serviços reputados seus respectivos insumos.

Por isso, é indispensável ter em mente que, no âmbito tributário, o termo "insumo" não tem um sentido único; sua amplitude e seu significado são definidos pelo contexto em que o termo é utilizado, pelas balizas jurídico-normativas a aplicar no âmbito de determinado imposto ou contribuição, e as conclusões pertinentes a um, não são automaticamente transplantáveis para outro.

...

No caso, estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a receita ou o faturamento, portanto, sua não-cumulatividade deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função deles (receita/faturamento).

Enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos a ele relativos, o processo formativo da receita ou do faturamento aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, por mais de uma razão, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo que o do IPI.

Embora a não-cumulatividade seja técnica comum a IPI e a PIS/COFINS, a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por isso, pretender aplicar na interpretação das normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é:

- a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais;*
- b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e*
- c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto "receita/faturamento" e não do pressuposto "produto".*

(Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS, Revista Fórum de Direito Tributário, v. 34, jul./ago. 2008)

Portanto, ao pretender estender o conceito de insumo utilizado para fins de IPI ao PIS e COFINS, os atos regulamentares editados pela Receita Federal do Brasil infringem e estricta legalidade tributária (por ausência de previsão legal nesse sentido) e, ainda, o artigo 109 do CTN por distorção do próprio conceito de insumo. Sobre o tema, Ricardo Mariz de Oliveira é categórico ao afirmar que:

"Sem ser necessário entrar em qualquer discussão relativa à extensão dos créditos de quantificação da Cofins e da

5

contribuição ao PIS, basta ver que, quanto ao IPI, a redução dos créditos a apenas três grupos de insumos deriva de expressa disposição da respectiva legislação, enquanto que no ICMS as leis que o regem têm disposições inteiramente diversas das contidas nas Leis n. 10.637 e 10.833.

Além disso, em benefício da citada instrução normativa sequer existe uma disposição legal que diga que, para a identificação dos insumos que geram dedução da Cofins e da contribuição ao PIS, deve ser aplicada subsidiariamente a legislação do IPI, como ocorre com o crédito presumido estabelecido pela Lei n. 9.363, de 13.12.1996, neste caso por força de expressa determinação do parágrafo único do art. 3º."

(Aspectos Relacionados à 'Não-Cumulatividade' da COFINS e da Contribuição ao PIS". PIS - COFINS - questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 44.)

Sobre o assunto, entendo oportuno destacar, ainda, trecho de minuta do voto proferido pelo conselheiro Henrique Pinheiro Torres, presidente da 3ª Seção do CARF, ao julgar o processo nº 11065.101271/2006-47:

"A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições. Neste ponto, socorro-me dos sempre precisos ensinamentos do Conselheiro Júlio César Alves Ramos, em minuta de voto referente ao Processo nº 13974.000199/2003-61, que, com as honras costumeiras, transcrevo excerto linhas abaixo:

Destarte, aplicada a legislação do IPI ao caso concreto, tudo o que restaria seria a confirmação da decisão recorrida.

Isso a meu ver, porém, não basta. É que, definitivamente, não considero que se deva adotar o conceito de industrialização aplicável ao IPI, assim como tampouco considero assimilável a restritiva noção de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem lá prevista para o estabelecimento do conceito de "insumos" aqui referido. A primeira e mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei 10.637.

Em segundo lugar, ao usar a expressão "insumos", claramente estava o legislador do PIS ampliando aquele conceito, tanto que aí incluiu "serviços", de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.

Ora, uma simples leitura do artigo 3º da Lei 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de Pis/Pasep aos parâmetros adotados

no creditamento de IPI. No inciso II desse artigo, como asseverou o insigne conselheiro, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do Pis/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada."

Neste cenário, é absolutamente certo que o conceito de insumo aplicável ao PIS e COFINS deve ser o mesmo aplicável ao imposto de renda, visto que, para se auferir lucro, é necessário antes se obter receita. A materialidade das contribuições ao PIS e COFINS é bastante mais próxima daquela estabelecida ao IRPJ do que daquela prevista para o IPI. De fato, em vista da natureza das respectivas hipóteses de incidência (receita/lucro/industrialização), o conceito de custos previsto na legislação do IRPJ (artigo 290 do RIR/99), bem como o de despesas operacionais previsto no artigo 299 do RIR/99, é bem mais próprio de ser aplicado ao PIS e COFINS não cumulativos do que o conceito previsto na legislação do IPI.

Nas palavras de Ricardo Mariz de Oliveira, "constituem-se insumos para a produção bens ou serviços não apenas as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram alteração, mas todos os custos diretos e indiretos de produção, e até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito do custo, mas que contribuam para a produção." E continua o mesmo autor discorrendo sobre o tema da seguinte forma:

"Um bom e seguríssimo critério para a constatação do que seja insumo é de custo por absorção, descrito para fins do imposto de renda pelo Parecer Normativo CST nº 6, de 2.2.1979.

Com efeito, a lei sobre o imposto de renda tem uma relação de custos advinda do Decreto-lei nº 1.598/77 e que hoje está refletida nos arts. 290 e 291 do RIR/99. Mas ela é meramente exemplificativa e não exaustiva, conforme esclareceu o referido Parecer Normativo CST nº 6/79, e conforme é reconhecido indiscutivelmente pela doutrina e jurisprudência.

Todos os itens que integram o custo devem gerar deduções perante a contribuição ao PIS e a Cofins, quando incorridos perante pessoas jurídicas domiciliadas no país, e quando não incidirem em qualquer das barreiras legais às deduções, acima expostas. (grifos nossos)."

(Aspectos Relacionados à 'Não-Cumulatividade' da COFINS e da Contribuição ao PIS". PIS - COFINS - questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 47 e 48)

Nota-se, deste modo, que a não cumulatividade do PIS e da COFINS encontra-se vinculada ao faturamento da empresa, ou seja, a todas as forças realizadas pela empresa com o intuito de desenvolvimento de suas atividades, devendo o conceito de insumo estar intimamente vinculado a tal característica.

~~Natanael Martins, ao tratar do conceito de insumos, assim leciona:~~

"Tem-se, portanto, que o conceito léxico de insumos pode ser definido como um conjunto de fatores necessários para que a empresa desenvolva sua atividade. (...)

No caso da Contribuição ao PIS e a COFINS, a materialidade do tributo vai além da atividade meramente mercantil, fabril ou de serviços, alcançando todo o universo de receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Não sem razão que o PIS e a COFINS 'não-cumulativos' elegem outras hipóteses creditórias desvinculadas da atividade desenvolvida pelo contribuinte como é o caso das despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil. (...)

Nesse contexto, a toda evidência, o conceito de insumo erigido pela nova sistemática do PIS e da COFINS não guarda simetria com aquele delineado pelas legislações do IPI e do ICMS, visto não estar limitado apenas a operações realizadas com mercadorias ou produtos industrializados, sendo, inclusive, aplicado aos prestadores de serviços."

("O conceito de Insumos na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS". In PIS/COFINS – Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, PP. 203-204)

Já Edmar O. A. Filho¹ explora de forma notável a expressão "bens e serviços, utilizados como insumo", do próprio artigo 3º das Leis do PIS e da COFINS. Para ele, "o vocábulo "utilizado" é ordinariamente adotado para fazer referência a algo que foi usado, empregado, aplicado, gasto, tornado útil, proveitoso, que teve valia ou que serviu para alguma finalidade."

Foi esse, inclusive, o entendimento acatado unanimemente pela Quarta Câmara do Conselho de Contribuintes, conforme se observa no voto do conselheiro Rodrigo Bernardes de Carvalho abaixo transcrito, *verbis*:

"Em relação ao direito de crédito da Cofins sobre insumos utilizados no processo produtivo, prescreve o art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003 que do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a 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.

¹ "Créditos de PIS e COFINS sobre insumos", Prognose Editora, São Paulo: 2010, pg. 54.

Conforme Leis 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04, o contribuinte do PIS e da Cofins não-cumulativos tem direito de tomar créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como 'insumos' na fabricação de produtos destinados à venda.

De modo que se as leis que instituíram essas contribuições não conceituam 'insumos', e tampouco impuseram o recurso à legislação do IPI para se colher o seu conceito, outra conclusão não se nos descortina senão a de que o legislador invocou o significado comum do verbete.

Nesse contexto, é correto afirmar que os insumos correspondem aos elementos necessários à produção de produtos e serviços.

Cumpra assinalar, ainda, que as próprias leis disciplinadoras do PIS e da Cofins não-cumulativos assinalaram a existência de uma diferença entre insumos, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Segundo essas leis, a palavra insumos compreende estes, porém estes não significam, necessariamente, insumos.

Essa idéia é também corroborada pelo fato de que na legislação do PIS e Cofins a palavra insumos corresponde literalmente a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, mas a Lei 10.637/02, por seu turno, para designar a mesma coisa, utiliza-se de ambos os termos, conforme se nota da leitura dos arts. 3º, 29 e 53.

Assim, não é correta a premissa, muito corrente aliás, de que o conceito de insumos, para fins das legislações de PIS e Cofins, seja pura e simplesmente aquele fornecido pela legislação do IPI, pois nesse caso trata-se de uma concepção técnica.

Impõe-se concluir, nessa esteira de considerações, que o conceito de insumos, em relação ao PIS e à Cofins, abrange na sua cadeia comportamental, custos e despesas.

Seja dito, de passagem, que disciplinamento de custos e despesas inerentes à obtenção de receitas vem estabelecido nos arts. 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda.

Também é de se mencionar que existe um forte relacionamento lógico entre os custos de produção e despesas operacionais e as receitas tributáveis pelo PIS e Cofins não-cumulativos, como devidamente aduzem os §§ 7º e 8º do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Na hipótese de a pessoa jurídica se sujeitar à incidência não-cumulativa do PIS, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas (§ 7º). No caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e aqueles submetidos ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de (i) apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou (ii) rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta

sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês (§ 8º).

Portanto, sob minha ótica, o termo 'insumos' dentro da legislação do PIS e da Cofins compreende todos [os] custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte na fabricação de seus produtos." (Cl. Eric Castro e Silva. "Definição de 'Insumos' para Fins de PIS e Cofins não Cumulativos". Revista Dialética de Direito Tributário nº 170, p. 20-30)

No mesmo sentido, destacamos trecho de voto do Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, ao se pronunciar sobre o tema nos autos do processo administrativo nº 10932.000016/2005-78:

"Com relação a este último tópico, faço lembrar a todos que meu posicionamento é no sentido de que o aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não-cumulatividade há que observar a adoção da legislação do IRPJ para a definição do que são 'insumos' (RV nº 137.822, Conselheiro relator Odassi Guerzoni Filho, Acórdão 203-12473).

Feito esse intróito, entendo que assiste razão à recorrente quando promoveu a exclusão das despesas com seguros para fins de cálculo do PIS, relativamente aos meses de dezembro de 2002 a julho de 2004, quando teve início a exigência não-cumulativa do PIS (lei nº 10.637/2002).

In casu, a fiscalização glosou os valores correspondentes aos aproveitamentos dos créditos originários de despesas dos contratos de seguros firmados pela recorrente.

A realização de tais glosas, a meu sentir está em descompasso com a legitimidade do procedimento adotado pela recorrente, que tem como objeto social o "Transporte de cargas em geral, especialmente de veículos, bem como suas partes e peças; por via rodoviária ou em conjunto com outras modalidades; (...) Serviços de reparos, manutenção, colocação e instalação de equipamentos e acessórios em veículos, (...) Serviços de armazéns gerais; (...)".

Da simples leitura das atividades da recorrente, extrai-se que a contratação de seguros está estrita e necessariamente vinculada a suas atividades fim; sendo que assim devem ser tidas como despesas operacionais, conforme, aliás, dispositivos contidos no RIR/99 (Decreto 3000/99 – parágrafo 1º do art. 299)."

É de se concluir, portanto, que o termo "insumo" utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04 (embasadas exclusivamente na (inaplicável) legislação do IPI).

No caso dos autos foram glosados pretendidos créditos relativos a valores de despesas que a Recorrente houve por bem classificar como insumos (materiais utilizados para



manutenção de máquinas e equipamentos), em virtude da essencialidade dos mesmos para a fabricação dos produtos destinados à venda.

Ora, constata-se que sem a utilização dos mencionados materiais não haveria a possibilidade de a Recorrente destinar seus produtos à venda, haja vista a inviabilidade de utilização das máquinas. Frise-se que o material utilizado para manutenção sofre, inclusive, desgaste com o tempo.

Em virtude dos argumentos expostos, em que pese o respeito pela I. decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (RS), ao não admitir a apuração de créditos sobre os bens adquiridos pela Recorrente, entendo que tal glosa não deve prosperar, uma vez que os equipamentos adquiridos caracterizam-se como despesas necessárias ao desenvolvimento de suas atividades, sendo certo o direito ao crédito sobre tais valores para desconto das contribuições para o PIS e COFINS.

Consumo de energia elétrica compartilhada com terceiros

Neste ponto, é importante ressaltar que não foi apresentada pelo interessado qualquer comprovação de que a energia elétrica foi de fato faturada e consumida integralmente nos estabelecimentos de sua empresa. Ademais, às fls. 37 dos autos, a Recorrente informa que parte da energia elétrica consumida está registrada no nome de outra empresa, Mademóvel S/A.

Desta forma, face à ausência de comprovação pelo interessado de que a energia elétrica foi integralmente consumida e faturada exclusivamente para os estabelecimentos de sua empresa, e também pela falta de previsão legal que ampare e regulamente o aproveitamento, mediante rateio de qualquer espécie, de custos utilizados em conjunto por duas ou mais pessoas jurídicas, a totalidade dos custos com energia elétrica foi corretamente desconsiderada na apuração dos créditos pleiteados pela Recorrente.

Apuração de créditos sobre o estoque de abertura

Para justificar o fato de ter presumido os créditos de PIS/Pasep não cumulativo referentes ao seu estoque de abertura empregando alíquota diversa daquela legalmente autorizada, a Recorrente alega que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 teriam ofendido aos princípios constitucionais da isonomia e da não cumulatividade.

Neste ponto, importa salientar que, tendo em vista a insurgência da ora Recorrente contra determinação expressa de atos legais, levantando questões de ilegalidade ou inconstitucionalidade das normas emanadas, este Órgão Administrativo carece de competência para apreciar tais questões, o que implicaria no indevido afastamento da presunção de validade de norma regularmente inserida no ordenamento jurídico, tendo inclusive pacificado o entendimento em relação ao tema com a edição da Súmula nº 02 abaixo transcrita:

"O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária"

Dispositivo

Portanto, diante do exposto, voto pelo conhecimento do recurso voluntário, para afastar a preliminar de cerceamento de direito de defesa e, no mérito, dar provimento ao mesmo apenas no tocante ao aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de materiais

Processo n° 11020.001952/2006-22
Acórdão n.º 3202-00.226

S3-C2T2
Fl. 8

para manutenção de máquinas, por estarem diretamente relacionados à atividade da Recorrente, caracterizando-se como insumos.



Gilberto de Menezes Castro Junior