



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10665.721140/2010-35
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-011.079 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de setembro de 2023
Recorrente SIDERÚRGICA GAFANHOTO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

ADMISSIBILIDADE RECURSAL. PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE.

Nos termos do art. 932, III, do Código de Processo Civil, recurso que não tenha impugnado especificamente os fundamentos da decisão recorrida não deve ser conhecido. Trata-se de recurso no qual a parte discute a decisão recorrida de forma vaga, imprecisa, ou se limita a repetir argumentos já exarados em outras fases do processo, sem que haja direcionamento da argumentação para o que consta da decisão recorrida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Ricardo Piza di Giovanni. Ausente momentaneamente o conselheiro Jorge Luís Cabral.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Belo Horizonte (DRJ-BHE):

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos de PIS do Regime Não-Cumulativo, vinculados à exportação, formulado pela contribuinte acima identificada, relativo ao Quarto Trimestre de 2006, no valor total de R\$ 39.790,40, seguido de Declaração(ões) de Compensação – Dcomp relativa(s) ao mesmo crédito.

Com vistas a verificar a procedência do direito creditório pleiteado, foi realizado junto à Contribuinte procedimento de auditoria fiscal, relativo aos períodos de apuração janeiro/2006 a dezembro/2007, cujas conclusões foram registradas conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 14/18.

Em resumo, foram constatadas as seguintes ocorrências:

- Exclusão indevida do ICMS da base cálculo do PIS e da COFINS: a legislação só prevê a exclusão do ICMS cobrado pelo vendedor de bens ou prestador de serviços, na condição de substituto tributário; de sorte que a fiscalização procedeu à reconstituição da base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS, adicionando o ICMS que havia sido excluído indevidamente.
- Compra de Carvão Vegetal: foi verificado que, na maioria dos casos, o valor consignado nas notas fiscais de entrada desses produtos, emitidas pela Siderúrgica Gafanhoto, é maior do que os valores consignados nas correspondentes notas fiscais de saída dos produtores (PJ e PF). A empresa contabiliza como valor de operação o valor da nota fiscal de entrada e, por conseguinte, os custos de produção relacionados ao carvão vegetal são majorados e, nos casos de aquisições de pessoa jurídica, majora-se também a base de cálculo dos créditos do PIS e da COFINS do regime não-cumulativo. Desta forma, foram glosadas as diferenças entre os valores das notas fiscais de entrada do carvão vegetal e as correspondentes notas de saída dos produtores pessoas jurídicas, para fins de apuração das bases de cálculo dos créditos do PIS e da COFINS do regime não-cumulativo.
- Glosas dos créditos do PIS e da COFINS, relativos às aquisições de combustíveis, pneus, câmaras e outros cujos valores foram lançados no grupo contábil TRANSPORTE PRÓPRIO OUTROS CUSTOS (Conta 00587), os quais, por não estarem diretamente ligados à produção dos bens destinados à venda, não se enquadram no conceito de insumo do art. 66, § 5º, inc. I da IN SRF nº 247/2002 (PIS) e art. 8º, § 4º, inc. I da IN SRF nº 404/2004 (COFINS).
- Glosas dos créditos relativos a despesas com vendas no mercado externo lançadas na conta 00223 - SERVIÇOS TERCEIROS PJ, por não se tratar de armazenagem ou frete.
- Glosa dos créditos relacionados aos custos denominados “Reposição Florestal”, lançados na conta 01089, por não se tratarem de bens e serviços utilizados como insumos na produção.
- Glosa de créditos relativos a pagamentos realizados a Maria Pereira Carvalho Salgado que, por se tratar de pessoa física, não há previsão legal para creditamento.

Tendo verificado as irregularidades acima descritas, a fiscalização reconstituiu a apuração do PIS e da COFINS no período fiscalizado, bem como dos respectivos créditos, no regime não-cumulativo, calculando as diferenças relativas ao PIS e a Cofins, por período de apuração, fazendo observar que, primeiramente aproveitou os créditos vinculados à receita tributada no mercado interno e, somente após o

esgotamento destes créditos, utilizou os créditos disponíveis vinculados às receitas de exportação.

Relativamente ao Quarto Trimestre/2006, a autoridade fiscal observa que a Contribuinte estornou em DICON (DEZ/2006) valores relativos a pedidos de ressarcimento de créditos de PIS e Cofins-Mercado Interno e que, tendo a Contribuinte cancelado tais pedidos, os estornos correspondentes foram desconsiderados.

A reconstituição das apurações das contribuições para o PIS e da Cofins resultou na lavratura de Autos de Infração, controlados no processo administrativo nº 10665.001784/2010-48, para a exigência das contribuições devidas.

Outrossim, do procedimento fiscal acima descrito resultou, também, o estorno de valores relativos aos pedidos de ressarcimento do PIS e da Cofins, ambos transmitidos em 03/04/2007, em decorrência das irregularidades constatadas.

Com fundamento no citado Termo de Verificação Fiscal foi emitido o Despacho de Reconhecimento de Direito Creditório (fl. 77), reconhecendo à Contribuinte, em relação aos pedidos de ressarcimento de PIS/Cofins, do 4º Trimestre de 2006, os seguintes valores:

PER/DICOMP	Contribuição	PA	Vlr. Pedido (R\$)	Valor Reconhecido pela autoridade Fiscal (R\$)
14615.16792.030407.1.1.09-2093	Cofins	4º T/2006	151.875,30	20.790,85
03522.24415.030407.1.1.08-8088	Pis	4º T/2006	39.790,40	4.513,79

Obs - O pedido de ressarcimento dos créditos relativos ao PIS está controlado no processo administrativo nº 10665.721140/2010-35.

Posteriormente, com base no reconhecimento parcial do direito creditório (relativo ao PIS) foi emitido o Despacho Decisório DRF/DIV/Saort, de 25 de novembro de 2010 (fls. 78/79), através do qual FORAM HOMOLOGADAS as compensações realizadas, até o limite do direito creditório reconhecido.

Cientificada em 09/12/2010 (fl. 81), a interessada apresentou tempestivamente, em 07/01/2011, a manifestação de inconformidade (fls. 82/90) e documentos anexos, para alegar, em síntese que:

- O posicionamento adotado pela fiscalização desconsidera os princípios adotados na elaboração das leis que regulam a não cumulatividade na cobrança do PIS e da Cofins, os quais garantem o direito de o contribuinte deduzir do débito calculado com base em seu faturamento tudo aquilo que adquirir de empresas estabelecidas no País e onerar suas atividades.
- Da simples leitura do disposto no § 2º do art. 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003, conclui-se que as restrições aos créditos apropriados pela Manifestante foram criadas pelo Fisco, contrariando os princípios ditados por essas normas.
- Por força do que dispõe o art. 110 do CTN, a lei ordinária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

- O conceito de faturamento utilizado pelo legislador na instituição do PIS e da COFINS é amplo e sem qualquer restrição e por isso mesmo é que a lei não instituiu restrições ao creditamento, como erroneamente interpretada pelo Fisco.
- Quando a lei não restringe o direito ao crédito na ocorrência de determinado fato, e assim é elaborada e aprovada para cumprir integralmente o princípio da não-cumulatividade, não é dado ao intérprete e aplicador da lei o direito de estornar o crédito legalmente apropriado com base em acusações que, a toda evidência, não descaracterizam os fatos tal como ocorridos.
- As irregularidades apontadas foram objeto da impugnação apresentada contra as exigências formalizadas através do Auto de Infração — Processo nº 10665.001811/2010-48, o efeito suspensivo de tais exigências importa, por óbvio, na suspensão dos efeitos do indeferimento lastreado nos mesmos fatos.
- Assim, requer que a manifestação de inconformidade seja recebida e julgada procedente ou, pelo menos, seja ordenada a suspensão dos seus efeitos até julgamento final da impugnação supracitada.

É o relatório.

A 1ª Turma da DRJ-BHE, em sessão datada de 22/04/2013, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade. Foi exarado o Acórdão nº 02-44.038, às fls. 113/130, com a seguinte Ementa:

CRÉDITOS. NÃO-CUMULATIVIDADE.

No cálculo do PIS Não-Cumulativo somente podem ser computados créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços.

CRÉDITOS. DESPESAS COM MÃO DE OBRA PESSOA FÍSICA.

No sistema da não cumulatividade não geram créditos passíveis de desconto, as despesas com mão de obra pessoa física, por força da legislação.

CRÉDITOS. OUTRAS DESPESAS DE EXPORTAÇÃO.

Considerando-se a interpretação restritiva da legislação sobre a não-cumulatividade das contribuições sociais a qual, especialmente em termos de benefícios, depende de previsão expressa, não se pode estender os efeitos da norma permissiva da constituição de créditos do PIS e da Cofins sobre as despesas de armazenagem e frete pagos a pessoas jurídicas em operações de venda, cujo ônus seja suportado pelo vendedor, a outras despesas incorridas nas operações de exportação.

COMPENSAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO. DÉBITOS. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.

A suspensão da exigibilidade dos débitos oriundos das compensações não-homologadas decorre automaticamente da interposição de manifestação de inconformidade tempestiva, não cabendo, portanto, qualquer manifestação por parte do Órgão Julgador Administrativo.

PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. RESSARCIMENTO. CONEXÃO COM LANÇAMENTO DE OFÍCIO. REVISÃO SIMULTÂNEA.

Alterações *ex officio* na apuração do PIS em período de apuração objeto de pedido de ressarcimento estabelece conexão entre os processos correspondentes, a fim de manter a necessária coerência entre as decisões administrativas.

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 13/05/2013** (conforme Aviso de Recebimento - AR, à fl. 132), **apresentou Recurso Voluntário em 11/06/2013**, às fls. 134/159.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

I – DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O Recorrente apresenta seu Recurso Voluntário nos seguintes termos, em apertada síntese:

RECURSO VOLUNTÁRIO

Contra a decisão que julgou improcedente a manifestação de inconformidade às exigências formalizadas através do auto de infração supracitado, assim o fazendo pelas razões de fato e de direito que a seguir passa a aduzir.

Em desfavor da Recorrente, mesmo após todas as razões fáticas e legais apresentadas na peça impugnatória, ainda remanesceu, no referido Processo, as exigências fiscais impostas, com o que, e com a devida vênia, não se pode concordar.

Surpreendentemente, **a ilustre autoridade julgadora de primeira instância não levou em consideração todas as razões de defesa da Impugnante, ora Recorrente, esposando, para não acatá-las, argumentos e fundamentos, "data vênia" contrários à situação fática verificada nos presentes autos.**

A nobre Autoridade Julgadora de primeira instância não acatou as razões expostas quanto ao mérito.

Considerando tal entendimento por parte daquela Ilustre Autoridade de primeira instância, espera a Recorrente que os Doutos Membros desse Egrégio Conselho Administrativo se dignem a levar em consideração os termos de sua manifestação acostada ao Processo em questão, e a auscultar as razões adicionais e explicativas que, a seguir, se expõe:

I)- DAS RAZÕES ADICIONAIS E EXPLICATIVAS

(...)

Em sua decisão, a DD. Turma, através de Acórdão, julgou procedente o lançamento, conforme aduzido em linhas pretéritas. "*in verbis*":

(...)

RAZÕES DO INCONFORMISMO

A Recorrente que opera também no comércio de seus produtos para o exterior vem, em razão da não incidência de tributos sobre tais operações, acumulando créditos da

COFINS e do PIS relativos às entradas de insumos que adquire de empresas estabelecidas no país.

(...)

Ao que facilmente se percebe, o que vem fazendo a Auditoria da RFB com o propósito de intimidar e/ou inibir o contribuinte de exercer o direito de haver o ressarcimento/compensação de créditos desta natureza, valendo-se da interpretação desvirtuada do que estabelece a lei, é uma verdadeira aberração, que transcende aos princípios constitucionais do Estado Democrático de Direito criado e admitido para gerir os interesses comuns, e não para que uma minoria, em nome dele, sobreponha a tudo e a todos sem o mínimo respeito aos princípios legais vigentes.

Os procedimentos que a fiscalização vem adotando contra aqueles que pedem o ressarcimento de créditos acumulados em razão das exportações que realiza, como no caso em debate, configuram verdadeiras agressões a direitos constitucionalmente assegurados às pessoas.

Desvirtuando o sentido dos termos empregados pelo legislador na redação da lei para que esta cumpra, fielmente, as finalidades pelas quais foi elaborada e promulgada, o fisco impõe restrições ao direito de creditamento com base em suposições que, além de não restarem comprovadas, não se enquadram nas restrições taxativamente enumeradas na norma.

Ressalte-se, por oportuno, que a empresa fiscalizada com o premeditado propósito de se criar impedimento ao deferimento do seu pedido de ressarcimento, ainda que apresente fundamentada manifestação de inconformidade com as irregularidades contra ela levantadas com tal propósito, bem como para intimidar as demais titulares desse mesmo direito, tem sua defesa inicialmente apreciada pelos autores das ficções criadas contra ela que, obviamente, se manifestam em sentido contrário.

(...)

Na hipótese em comento, menosprezando o sentido do termo “insumo” no sentido utilizado pelo legislador, ao qual não fez qualquer restrição, a Receita Federal do Brasil, via da fiscalização, com o nítido propósito de ampliar a arrecadação, tem justificado as autuações com base na aplicação do sentido do mesmo termo, constante de Instruções Normativas preparadas para explicitar o sentido do que é considerado como insumo no processo de produção. Assim o faz, óbvio, com o nítido propósito de limitar o direito de dedução no débito do PIS/COFINS assegurada pela lei.

(...)

Onde impera a legalidade - (de cima para baixo) – a combinação dos elementos distintivos e das consequências jurídicas deve ser determinada na lei. No caso em apreço, enquanto a lei, com o propósito de cobrar tributo (contribuições) sobre o valor agregado aos custos da produção ou geração dos serviços prestados, cujo faturamento servirá de base de cálculo, adota como parâmetro para cálculo do valor a deduzir o conceito de “insumo” como sendo toda e qualquer despesa ou investimento que contribui para obtenção do resultado (produto ou serviço), as

regras administrativas destacadas na justificativa da decisão recorrida, a contrário senso do que dita a lei, considera insumo como elemento que integra ou que, no mínimo, tenha contato direto com o produto no curso do processo da produção. Evidente que tal norma não foi preparada para explicitação do sentido do termo “insumo” constante das leis 10.627 e 10.833.

Ora, não é preciso dizer que, por conveniência, está sendo invocada a aplicação de Instrução Normativa voltada para apuração do IPI, tributo que tem como fato gerador fato econômico inteiramente distinto. A contraposição entre os conceitos de “insumo” adotados pelo legislador na elaboração das citadas leis e pela autoridade administrativa na regulação do IPI, deixa os contribuintes totalmente inseguros. Aqueles que se

dispõem a cumprir a linha de entendimento do fisco aplicável ao IPI, são derrotados na concorrência de mercado. Lado outro, aqueles que agem em consonância com os conceitos e princípios adotados pelo legislador do PIS e COFINS, enfrentam a fúria dos órgãos encarregados da fiscalização e controle da arrecadação.

(...)

A contrário senso do que dita a lei, a interpretação dada pelas INs invocadas buscam a geração de receita, restringindo o sentido de insumo aos bens que são utilizados ou que agem diretamente no produto em fabricação. Ora, a expressão “.... diretamente exercido sobre o produto em fabricação....” não pode ser considerada uma interpretação do que está na lei. Além de ultrapassar o sentido do que ali está, importa, obviamente, na deturpação dos propósitos da norma legislada.

(...)

Não obstante estas fundamentadas argumentações, reitera o pedido de apreciação das consistentes razões expendidas na impugnação, de modo a evitar que o entendimento

personalíssimo dos agentes passe a prevalecer contra o sentido dos termos utilizados pelo legislador, tornando a cobrança de tributo um ato de vontade e não uma imposição da lei. Assim sendo, REQUER seja dado provimento ao presente, com aplicação do mesmo entendimento sobre a questão demandada explicitado por Júlio César Alves Ramos, no voto proferido no julgamento do processo nº 13974.000199/2003-61, transcrito, também, no voto proferido por Henrique Pinheiro Torres, proferido no julgamento do processo nº 11065.101271/2006-47. Tudo isso, para evitar a prevalência da arbitrariedade administrativa sobre a norma legislada.

DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO VINCULADO À LEI E AO DIREITO. SUA AFIRMAÇÃO COMO DIREITO FUNDAMENTAL

De acordo com a melhor doutrina de FELIPE ESTEVES GRANDO, extraída da Revista DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO nº 163, Abril de 2009, páginas 33/43:

(...)

Ante ao exposto, na esfera administrativa, s.m.j., devem ser apreciadas todas as matérias, inclusive aquelas relativas à ilegalidade e/ou inconstitucionalidades de normas.

III - DOS PEDIDOS:

"*Ex Positis*", REQUER:

a) O recebimento do presente RECURSO VOLUNTÁRIO, porquanto sobejamente tempestivo e cabível na espécie;

b) Que seja conhecida e apreciada cada uma das arguições constantes da impugnação ora ratificada "in totum", bem como das razões adicionais e explicativas lançadas na presente peça, e, por consequência, sejam as mesmas julgadas procedentes para o fim de se julgar insubsistente a autuação fiscal;

c) Protesta pelo contraditório pleno e por todos os meios de provas em direito permitidos, na forma e sob as penas da lei.

Pelo que se depreende do Recurso Voluntário, este se limita a acusar as autoridades fiscais de condutas de intimidação de contribuintes, arbitrariedades e abusos perpetrados com a imputação de obrigações tributárias com base em ficção, agressões a direitos constitucionalmente assegurados às pessoas, interpretações desvirtuadas e aberrantes da legislação, com o premeditado propósito de se criar impedimento ao deferimento do seu pedido de ressarcimento e sem o mínimo respeito aos princípios legais vigentes.

Não consta do recurso qualquer fundamento ou alegação para rebater as conclusões das autoridades julgadoras de 1ª instância. Apenas ao final, na capítulo onde sintetiza os pedidos, pede para que "*seja conhecida e apreciada cada uma das arguições constantes da impugnação ora ratificada "in totum", bem como das razões adicionais e explicativas lançadas na presente peça*".

Mesmo quando alega, no início da sua peça de defesa, que "*a ilustre autoridade julgadora de primeira instância **não levou em consideração todas as razões de defesa da Manifestante, ora Recorrente, esposando, para não acatá-las, argumentos e fundamentos, "data vênia" contrários à situação fática verificada nos presentes autos***", não informa quais as razões de defesa que não foram levadas em consideração pela DRJ. Apenas afirma que teve "*sua defesa*

inicialmente apreciada pelos autores das ficções criadas contra ela, que, obviamente, se manifestam em sentido contrário”.

Em relação aos trechos do recurso que se referem a insumos, observa-se que não há a identificação de quais destes estariam tendo sua glosa contestada, nem razões individualizadas pelas quais esta deveria ser revertida, mas tão somente afirmações gerais sobre qual o conceito de insumo e de que as instruções normativas usadas pelas autoridades fiscais como fundamento teriam ultrapassado seu limite regulamentar, ofendendo a própria legislação de que tratam.

Analisando a decisão da DRJ, constata-se que estes mesmos argumentos já haviam sido utilizados na Manifestação de Inconformidade, e foram refutados pelo Colegiado *a quo*, com base nos seguintes fundamentos, conforme consta do Acórdão da DRJ:

Do conceito de insumos e da não-cumulatividade

A Constituição Federal não traz uma definição para insumos e, uma vez que este conceito não é utilizado para definir ou limitar competências tributárias, a legislação tributária é competente para dispor quanto à sua definição, conteúdo e alcance.

As Leis 10.637/02 e 10.833/03 instituíram a cobrança não cumulativa do PIS e da COFINS, respectivamente. Essa nova sistemática de tributação, aplicável somente para as pessoas jurídicas optantes pelo lucro real, baseia-se no cálculo das contribuições aplicando-se a alíquota correspondente sobre o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica e deduzindo-se créditos calculados pela aplicação das mesmas alíquotas a dispêndios efetuados, todos taxativa e exaustivamente relacionados nas normas instituidoras.

(...)

Todavia, contrariamente ao que alega a Manifestante, a legislação tratou de discriminar os bens e operações em relação aos quais se permite a apuração de créditos, em preterição à permissão genérica de creditamento em relação a todos os custos e despesas incorridos na atividade econômica do sujeito passivo (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003).

Referidas leis, ao definirem a possibilidade de creditamento de insumos, destacaram que estes serão, portanto, os bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

A título de interpretação e regulamentação do tema, a Receita Federal do Brasil editou as Instruções Normativas SRF nº 247/02 e 404/04, que assim estabelecem, respectivamente:

(...)

Assim, as Instruções Normativas editadas pela Secretaria da Receita Federal explicitaram a definição de insumo já prevista pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, para efeitos de “descontos de créditos” de PIS e COFINS nas aquisições de bens e serviços empregados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Como se percebe dos normativos transcritos, têm-se por “insumos” aqueles 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*”.

No que diz respeito a serviços cabe dizer que os atos normativos, ao definirem “insumo” como “os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto”, embora tenham dado um caráter mais amplo ao conceito (na medida em que não exigem a “ação direta” sobre o produto em fabricação, tal como o fez em relação a bens em geral), não afastam a condição de que os mesmos sejam aplicados ou consumidos na industrialização.

Ou seja, está-se aqui diante de um conceito jurídico de insumo que, apesar de não necessariamente coincidir com o conceito econômico, está formalizado em atos legais que compõem a legislação tributária e que, como já dito, têm efeito vinculante para os agentes públicos que compõem a Administração Tributária Federal.

(...)

Por todo o exposto conclui-se: as Leis que instituíram a não cumulatividade do PIS e da COFINS determinam que somente serão considerados insumos aqueles bens ou serviços utilizados na prestação do serviço ou na fabricação do produto.

Meras despesas, por não terem relação com a produção em si (geradora do produto ou do serviço do qual advirá a receita da empresa), não podem ser consideradas insumos.

Sendo assim, devem ser mantidas as seguintes glosas:

- Aquisições de combustíveis, pneus, câmaras e outros cujos valores foram lançados no grupo contábil TRANSPORTE PRÓPRIO OUTROS CUSTOS (Conta 00587).
- Gastos denominados “Reposição Florestal”, lançados na conta 01089, por não se tratarem de bens e serviços utilizados como insumos na produção.

Das demais despesas com vendas no mercado externo

(...)

Observe-se que as hipóteses de creditamento estão expressamente previstas e, portanto, não procede a alegação da Reclamante de que a legislação utilizada pelo auditor fiscal, como fundamento das glosas procedidas, não traz as restrições ao direito ao crédito por ele apontadas.

Em se tratando de serviços de armazenagem e frete pagos a pessoas jurídicas, vinculados às operações de venda, a previsão legal expressa de direito a crédito é em relação àqueles serviços, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Considerando-se a interpretação restritiva da legislação sobre a não-cumulatividade das contribuições sociais, a qual, especialmente em termos de benefícios, depende de previsão expressa, não se pode estender os efeitos dessa norma permissiva a outras despesas diversas daquelas previstas na legislação.

Com base nesses fundamentos, dou pela procedência das glosas relativas às demais despesas com vendas no mercado externo lançadas na conta 00223 – SERVIÇOS TERCEIROS PJ.

Dos pagamentos efetuados a pessoa física

Conforme item 17 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 14/18), foram glosados créditos relativos a pagamentos realizados a Maria Pereira Carvalho Salgado vez que, por se tratar de pessoa física, não há previsão legal para creditamento.

Tais glosas justificam-se pelo fato de somente haver previsão legal para creditamento dos gastos com bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, a teor do disposto nas leis reguladoras (grifos não são do original):

(...)

O texto legal é claro ao restringir o aproveitamento de créditos somente aos valores pagos ou creditados a pessoa jurídica, não havendo previsão para o aproveitamento de créditos referentes a pagamentos a pessoas físicas.

Verifica-se que o julgador de piso apresentou qual o conceito de insumo que entendia correto e, a partir dessa premissa, analisou cada item da glosa, conforme os fundamentos apresentados no Termo de Verificação Fiscal (TVF), às fls. 14/18:

15) Foram glosadas das bases de cálculo dos créditos para o PIS e a COFINS não-cumulativos, as aquisições de combustíveis, pneus, câmaras e outros cujos valores foram lançados no grupo contábil TRANSPORTE PRÓPRIO OUTROS CUSTOS (conta 00587), **os quais, por não estarem diretamente ligados à produção dos bens destinados à venda**, não se enquadram no conceito de insumo do art. 66, § 5º, inciso I, da IN SRF nº 247/2002 (PIS), e art. 8º, § 4º, inciso I, da IN SRF nº 404/2004 (COFINS).

16) Foram glosados das bases de cálculo dos créditos para o PIS e a COFINS as despesas com vendas no mercado externo lançadas na conta 00223 - SERVIÇOS TERCEIROS PJ, **por não se tratarem de armazenagem ou frete**.

17) Foram glosados das bases de cálculo dos créditos para o PIS e a COFINS os custos denominados "Reposição Florestal", lançados na conta 01089, **por não se tratarem de bens e serviços utilizados como insumo na produção**, conforme demonstram cópias de contratos, recibos de pagamentos e demais elementos entregues pelo contribuinte com sua correspondência de 27/09/2010. Ressalta-se ainda que **os pagamentos totalizando R\$17.220,00 em fev/2007 a Maria Pereira de Carvalho Salgado foram efetuados a Pessoa Física**, e também por essa razão não constituem base de crédito.

(...)

20) Em resumo, conforme descrito, na reconstituição da base de cálculo das contribuições foi mantido pela Fiscalização o ICMS devido na operação. Na apuração da base de cálculo dos créditos foram glosados os valores contabilizados a título de aquisição de carvão vegetal, por meio de notas de entrada do contribuinte, pelas diferenças não acobertadas por nota fiscal de saída emitida pelo produtor. Foram também glosados da base dos créditos os valores lançados no grupo contábil TRANSPORTE PRÓPRIO OUTROS CUSTOS (conta 00587), bem como na conta 00223 – SERVIÇOS TERCEIROS PJ e na conta 01089 - REPOSIÇÃO FLORESTAL.

Conforme se depreende dos excertos do TVF acima transcritos, apesar de ter “citado” as IN SRF nº 247/2002 (PIS) e 404/2004 (COFINS), os fundamentos para a glosa foram **(i)** as aquisições cujos valores foram lançados no grupo contábil TRANSPORTE PRÓPRIO OUTROS CUSTOS, bem como os custos denominados "Reposição Florestal", lançados na conta 01089, não estão diretamente ligados à produção dos bens destinados à venda; **(ii)** os valores lançados na conta 00223 - SERVIÇOS TERCEIROS PJ não se tratam de armazenagem ou frete; **e (iii)** os pagamentos a Maria Pereira de Carvalho Salgado foram efetuados a Pessoa Física.

A questão dos pagamentos a pessoa física possui vedação expressa na lei; armazenagem e frete não estão incluídos no dispositivo que trata de insumos, possuindo dispositivo próprio e não estando relacionados às instruções normativas citadas; e, por fim, a necessidade de que os insumos sejam utilizados diretamente no processo produtivo está consolidada não apenas nas instruções normativas, mas também pela decisão do STJ no

julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em 22/02/2018, sob o rito previsto para os Recursos Repetitivos:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. **DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004**, DA SRF, (...). DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. (...).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, **em cotejo com o objeto social da empresa**, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual EPI.

(...)

VOTO

(...)

31. Reconheça-se que a interpretação restritiva do conceito de insumos, para fim de creditamento relativo às contribuições PIS/COFINS, tem realmente prevalecido nesta Corte Superior; eis a indicação de decisões nesse sentido, aliás esmeradamente elaboradas por um dos seus mais cuidadosos, meritosos e percuientes julgadores:

(...)

37. Contudo, a reflexão nos mostra que o conceito estreito de insumo, para além de inviabilizar a tributação exclusiva do valor agregado do bem ou do serviço, como determina a lógica do comando legal, decorre de apreensão equivocada, com a devida vênia, do art. 111 do CTN em que, aliás, insiste, persiste e não desiste a Fazenda Pública, como se trabalhasse algo aleatório ou incerto, num ambiente em que se prima pelas certezas, qual seja, o ambiente da tributação.

(...)

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:

(...)

*É importante registrar que, no plano dogmático, **três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados**, quais sejam:*

i) orientação restrita, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004;

ii) orientação intermediária, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e

iii) orientação ampliada, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, cuja base assenhoreiam-se do conceito de insumo da legislação do IRPJ. Igualmente, tem por consectário o reconhecimento da ilegalidade das instruções normativas, mostrando-se, por esses aspectos, a mais favorável ao contribuinte.

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, em princípio, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".

(...)

42. Diante do exposto, voto pelo parcial conhecimento do Recurso Especial, para, nesta extensão, dar-lhe parcial provimento, a fim de determinar o retorno dos autos à instância ordinária, nos termos da fundamentação supra.

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que toda a análise sobre os bens que podem gerar crédito se refere à essencialidade e relevância destes **dentro do processo produtivo**, como indicam os trechos acima destacados em negrito. Imaginar que dispêndios fora deste possam gerar crédito **significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, igualmente gerariam créditos**.

A Autoridade Fiscal não realizou as glosas com base na chamada “orientação restrita”, veiculada pelas instruções normativas da SRF, e que estabeleciam o conceito de insumo a partir do “contato físico” do bem com o produto final, mas sim com base na “orientação intermediária”, consagrada pelo STJ e que estabelece a necessidade de que o bem seja essencial e relevante “dentro do processo produtivo”, segundo o chamado “teste de subtração”.

Nesse contexto, observo que o contribuinte, desde a Manifestação de Inconformidade, não apresentou argumentos capazes de infirmar os fundamentos da glosa, pois a eles não se referiam. Após a decisão da DRJ ter deixado bastante evidente tal fato, ainda assim o Recorrente limitou-se a repisar os mesmos argumentos em seu Recurso Voluntário, tão somente contestando as instruções normativas.

Pelo Princípio da Impugnação Específica e pelo Princípio da Dialeiticidade, o Recorrente deve apresentar os argumentos para se contrapor à decisão recorrida, bem como contestar especificamente cada ponto com o qual tenha discordância, sendo vedada a contestação genérica, como fez o contribuinte em seu Recurso Voluntário.

Nesse sentido, trago as lições de Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha, na obra Curso de Direito Processual Civil, 13ª ed., 2016, vol. 3, págs. 124, 176, 177, 231:

8.3.7. Regularidade formal. A regra da dialeticidade dos recursos

Para que o recurso seja conhecido, é necessário, também, que preencha determinados requisitos formais que a lei exige; que observe “a forma segundo a qual o recurso deve revestir-se”.

Assim, **deve o recorrente, por exemplo, sob pena de inadmissibilidade de seu recurso: a) apresentar as suas razões, impugnando especificamente os fundamentos da decisão recorrida (art. 932, III, CPC); b) juntar as peças obrigatórias no agravo de instrumento, quando se tratar de processo em autos de papel; c) juntar, em caso de recurso especial fundado na divergência jurisprudencial, a prova da divergência, bem como demonstrar, com análise das circunstâncias da decisão recorrida e da decisão paradigma, a existência dessa divergência (art. 1.029, §10, CPC); d) afirmar a existência de repercussão geral do recurso extraordinário; e) formular o pedido recursal; g) respeitar a forma escrita para interposição do recurso (à exceção dos embargos de declaração em Juizados Especiais Cíveis, art. 49, Lei n. 9.099/95, que podem ser interpostos oralmente).**

A doutrina costuma mencionar a existência de um princípio da dialeticidade dos recursos. De acordo com esse princípio, **exige-se que todo recurso seja formulado por meio de petição pela qual a parte não apenas manifeste sua inconformidade com**

ato judicial impugnado, mas, também e necessariamente, indique os motivos de fato e de direito pelos quais requer o novo julgamento da questão nele cogitada.

Rigorosamente, não é um princípio: trata-se de exigência que decorre do princípio do contraditório, pois a exposição das razões de recorrer é indispensável para que a parte recorrida possa defender-se, bem como para que o órgão jurisdicional possa cumprir seu dever de fundamentar suas decisões.

3. REGULARIDADE FORMAL E PRAZO

(...)

A apelação tem de conter, ainda, a exposição do fato e do direito aplicável e as razões que justificam o pedido recursal (art. 1.010, II e III, CPC), que hão de ser apresentadas juntamente com a petição de interposição, não havendo chance para juntada ou complementação posterior. Em razão dessa exigência, **não se permite a interposição de apelação por "cota nos autos", nem por referência a alguma outra peça anteriormente oferecida, de forma que não se admite apelação cujas razões se restrinjam a reportar-se à petição inicial, à contestação ou à outra peça apresentada. A apelação deve "dialogar" com a sentença apelada: é preciso combater os pontos da decisão, e não simplesmente reiterar manifestações anteriores.** O art. 932, III, CPC, é muito claro ao reputar inadmissível recurso que não tenha impugnado especificadamente os fundamentos da decisão recorrida.

(...)

O art. 1.016 mantém a exigência que já existia no art. 524 do CPC-1973 e a reforçou, alinhando-se ao disposto no referido art. 932, III. O Superior Tribunal de Justiça, ainda sob a vigência do CPC-1973, reforçava a exigência, entendendo que **"o princípio da instrumentalidade das formas não abrandava o dever legal imposto ao recorrente de expor as razões pelas quais não se conforma com a decisão impugnada"**. Tal exigência há de ser atendida em razão do princípio do contraditório. Nesse sentido, o enunciado 182 da Súmula do STJ, que se refere a recurso de agravo previsto no CPC-1973: "É inviável o agravo do art. 545 do CPC que deixa de atacar especificamente os fundamentos da decisão agravada".

No mesmo sentido, Nelson Nery Jr. e Rosa Maria Nery em Código de Processo Civil Comentado, 2018, 17ª ed., págs. 1950 e 2182, em comentário ao art. 932, inciso III, do CPC:

10. Recurso que não ataca especificamente os fundamentos da decisão recorrida. É aquele no qual **a parte discute a decisão recorrida de forma vaga, imprecisa, ou se limita a repetir argumentos já exarados em outras fases do processo**, sem que haja direcionamento da argumentação para o que consta da decisão recorrida, o que acarreta o não conhecimento do recurso.

(...)

• II: 6. Exposição do fato e do direito. **Tal qual ocorre na petição inicial (CPC 319 III), também na apelação deverá ser providenciada exposição do fato que deu origem à ação, bem como o direito que a parte entende deter.** Deve também ser exposta a decisão contra a qual se volta o recurso.

• III: 7. Fundamentação. O apelante deve dar as razões, de fato e de direito, **pelas quais entende deva ser anulada ou reformada a sentença recorrida.** Sem as razões do inconformismo, o recurso não pode ser conhecido.

Deveria o contribuinte ter trazido algum fundamento para viabilizar a tomada de créditos: **(i)** sob o conceito de “armazenagem e frete”, já que o Auditor-Fiscal afirmou que os serviços prestados não eram dessa natureza; **(ii)** sobre bens adquiridos de pessoa física; **e (iii)** sobre bens que, segundo o TVF, não foram utilizados no processo produtivo (por exemplo, uma descrição deste, indicando qual a função de cada bem glosado no mesmo).

Conforme se extrai do Recurso Voluntário, nenhum dos fundamentos apresentados pela DRJ foi contestado. **Nesse contexto, o recurso não deve ser conhecido,** conforme preconiza o art. 932, inciso III, do Código de Processo Civil:

Art. 932. Incumbe ao relator:

(...)

III - não conhecer de recurso inadmissível, prejudicado **ou que não tenha impugnado especificamente os fundamentos da decisão recorrida;**

II - DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por não conhecer do Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares