



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

Processo nº 10675.002237/2004-88
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.965 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2016
Matéria DCOMP - PIS/Pasep não cumulativo
Recorrente ABC INDÚSTRIA E COMÉRCIO S.A. - ABC INCO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2004

PIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS. CREDITAMENTO. AMPLITUDE DO DIREITO.

No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, as Leis 10.637/02 e 10.833/03 (art. 3º, inciso II) possibilitam o creditamento tributário pela utilização de bens e serviços como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou ainda na prestação de serviços, com algumas ressalvas legais. Diante do modelo prescrito pelas retrocitadas leis - dadas as limitações impostas ao creditamento pelo texto normativo, vê-se que o legislador optou por um regime de não-cumulatividade parcial, onde o termo “insumo”, como é e sempre foi historicamente empregado, nunca se apresentou de forma isolada, mas sempre associado à prestação de serviços ou como fator de produção na elaboração de produtos destinados à venda, e, neste caso, portanto, vinculado ao processo de industrialização.

PIS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO DECORRENTE DE CUSTOS E DESPESAS COM INSUMOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO OU NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

O creditamento objeto do regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, além da necessária observação das exigências legais, requer a perfeita comprovação, por documentação idônea, dos custos e despesas decorrentes da aquisição de bens e serviços empregados como insumos na atividade da pessoa jurídica.

A não-comprovação dos créditos, referentes à não-cumulatividade, indicados no DACON, implica sua glosa por parte da fiscalização.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e negar-lhe provimento, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Antônio Carlos Atulim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Antônio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Carlos Augusto Daniel Neto, Valdete Aparecida Marinho, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 2ª Turma da DRJ em Juiz de Fora - MG (fls. 77/80 do processo eletrônico), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela interessada contra despacho decisório que homologou parcialmente a Declaração de Compensação de CSLL do período de apuração 05/2004, com crédito de PIS/Pasep não cumulativo relativo ao mês de março/2004 (fl. 02 e 10).

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida, a seguir transcrito na sua integralidade:

O interessado apresentou Declaração de Compensação de CSLL do período de apuração 05/2004, com crédito de PIS/Pasep não cumulativo relativo ao mês de março/2004 (fl. 01 e 08);

Posteriormente apresentou mais uma Declaração de Compensação utilizando o mesmo crédito, que foi protocolado no processo 10675.003680/2004-76 apenso a este;

A DRF-Uberlândia/MG emitiu Despacho Decisório nº 622/2009, no qual, com base em Informação Fiscal da Safis, reconhece o direito creditório no valor de R\$ 391.351,61, e homologa parcialmente a compensação pleiteada (fls. 36/38);

A empresa apresenta manifestação de inconformidade (fls. 41 e seguintes), na qual cola citações de diversos autores e alega, em síntese, que:

a) o conceito de não-cumulatividade tem assento constitucional;

b) “todo e qualquer insumo que tenha sido objeto de tributação anterior do PIS, SEM EXCEÇÃO, deverá gerar créditos de PIS a seu adquirente”;

c) “à semelhança do que ocorre com o ICMS, a condição de crédito físico que a Receita Federal insiste em atribuir aos insumos na hipótese em questão, está totalmente divorciada do sentido teleológico da Lei nº 10.833/03”;

É o breve relatório.

Os argumentos aduzidos pela Recorrente, no entanto, não foram acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, conforme ementa do Acórdão abaixo transcrito:

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
Ano-calendário: 2004*

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. INSUMOS.

O conceito de insumos para fins de crédito de PIS/Pasep e Cofins é aquele previsto na legislação de regência.

Manifestação de Inconformidade

Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada da referida decisão em 17/09/2009 (fl. 84), a interessada, em 14/10/2009 (fl. 85), apresentou o recurso voluntário de fls. 85/96, repisando o contido na manifestação de inconformidade, com as alegações resumidas abaixo:

a) que o conceito de não-cumulatividade têm assento constitucional, qual seja, mediante a edição da EC. nº 42, de 19/12/03, agregaram-se ao art. 195 os §§ 12 e 13, elevando o regime geral de não-cumulatividade à condição de direito constitucional à não-cumulatividade nas contribuições que tenham como fato gerador e base de cálculo a receita ou faturamento;

b) alega que todo e qualquer insumo que tenha sido objeto de tributação anterior do PIS, **sem exceção**, deverá gerar créditos de PIS a seu adquirente;

c) à semelhança do que ocorre com o ICMS, a condição de crédito físico que a Receita federal insiste em atribuir aos insumos na hipótese em questão, está totalmente divorciada do sentido teleológico da Lei nº 10.833/03, bem como da Lei 10.637/02;

d) portanto, está equivocada a decisão da DRJ, visto que pretende caracterizar o rol do § 4º, do art. 8º, da Instrução Normativa SRF nº 404/04, como *numerus clausus*, em frontal divergência os ditames constitucionais anteriormente analisados;

e) aduz que a visão da fiscalização, no que se refere a insumos, não retrata a realidade, gerando um crédito tributário em favor da Fazenda Nacional que absolutamente não existe, visto que a mecânica da não-cumulatividade, na hipóteses engendradas pelas Leis 10.833/03 e 10.637/02, e posteriormente constitucionalizadas pela EC. nº 42, de 19/12/03, foram observadas de forma regular pela Recorrente.

À vista do exposto, aguarda que seja acolhido o presente recurso, para o fim de garantir a integral homologação da compensação efetivada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra

Admissibilidade do recurso

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecido.

Breve histórico

Consta dos autos que a Recorrente apresentou, em 30/06/2004, Declaração de Compensação - DCOMP (fl. 2), posteriormente substituída pela DCOMP de fl. 10, compensando débito de CSLL, PA 5/2004, no valor de R\$ 175.765,41, com créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, do mês de março de 2004, no valor total de R\$ 392.646,52.

Em 29/09/2004, protocolou mais uma DCOMP utilizando o mesmo crédito, a qual foi juntada à fl. 2 do processo nº 10675.003680/2004-76 (**apenso a este** - doc. fls. 19 e 99), onde compensou débito de IRPJ, PA 08/2004, no valor de R\$ 216.881,11.

Entretanto, conforme se observa no Despacho Decisório (fls. 39/41), o crédito foi insuficiente para liquidar parte do débito de IRPJ, restando uma parte do valor a ser cobrado com os devidos acréscimos legais.

Em resumo, a compensação declarada na DCOMP de fl. 10 do presente processo foi devidamente homologada.

Já a compensação declarada na DCOMP de fl. 2, do PAF nº 10675003680/2004-76 (apenso a este - fl. 99), foi homologada parcialmente.

Do Mérito

Como já exposto, a lide envolve discussão concernente à existência ou não de direito creditório referente ao regime de incidência não-cumulativa do PIS de competência do mês de março de 2004.

Consta dos autos que a Recorrente, tem por objeto a industrialização e comércio de soja e seus derivados, como óleo, farelo, margarinas, gorduras hidrogenadas e rações animais, bem como produtos alimentícios de origem vegetal (Estatuto Social da empresa juntado à fl. 59).

O núcleo da questão em combate concentra-se sobre a subsunção no conceito de insumos – bens ou serviços adquiridos, que geram direito aos créditos de PIS e da COFINS.

É pertinente, portanto, que, antes do exame das questões fáticas objeto da controvérsia sejam feitas breves considerações acerca do referido regime de incidência, nas quais abordaremos, em conjunto, questões atinentes aos regimes da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, dada a similitude existente entre os mesmos.

O regime de incidência não-cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS foi instituído, respectivamente, pelas leis nº 10.637, de 30/12/2002 (conversão da Medida Provisória nº 66, de 2002), e 10.833, de 29/12/2003 (conversão da medida Provisória nº 135, de 2003), tendo passado a produzir efeitos, em relação à não-cumulatividade dessas contribuições – na mesma ordem – a partir de 1º de dezembro de 2002 e de 1º de fevereiro de 2004.

Ressalvadas as exceções legais, estão sujeitas à incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda que apuram o IRPJ com base no lucro real.

A legislação pertinente ao regime autoriza, ainda, o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica, nos termos dos artigos 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. O cálculo do crédito é realizado mediante a aplicação das mesmas alíquotas específicas para o PIS/Pasep e para a COFINS sobre referidos custos, despesas e encargos (vide artigo 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003). Referidas leis, em seus correspondentes artigo 3º, § 2º, fazem ressalvas ao direito de creditamento em tela.

Os créditos apurados deverão ser utilizados, prioritariamente, para a dedução do valor devido das correspondentes contribuições a recolher. **No caso de créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receitas de exportação**, poderão tais créditos ser utilizados para a compensação com outros débitos da própria empresa, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela RFB. As leis instituidoras da não-cumulatividade admitem, ainda, o ressarcimento em dinheiro, caso não seja possível a utilização dos créditos para a dedução das contribuições a recolher até o final de cada trimestre do ano civil.

A questão posta em exame nos autos diz respeito, justamente, à existência ou não de direito ao creditamento do PIS não-cumulativo em vista da aquisição de matérias-primas e de serviços utilizados no processo produtivo destinado à exportação.

Com efeito, o inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, bem como do correspondente preceito da Lei nº 10.637 de 2002, prevê o cálculo de créditos a serem descontados ou ressarcidos em relação a bens e serviços **utilizados como insumos** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Da definição de insumos no contexto da não-cumulatividade

Sabe-se que essa questão é polêmica, mas uma análise mais detida da Lei nº 10.637/02 e 10.833/03, revela que o legislador não determinou que o significado do vocábulo “insumo” fosse buscado na legislação deste ou daquele tributo.

Se não existe tal determinação, o intérprete deve atribuir ao vocábulo “insumo” um conteúdo semântico condizente com o contexto em que está inserido o art. 3º, II, da Lei nº 10.637/02 e 10.833/03.

A Recorrente alega “*que todo e qualquer insumo que tenha sido objeto de tributação anterior do PIS, sem exceção, deverá gerar créditos de PIS a seu adquirente*” e segue afirmando que “*à semelhança do que ocorre com o ICMS, a condição de crédito físico*

que a Receita Federal insiste em atribuir aos insumos na hipótese em questão, está totalmente divorciada do sentido teleológico da Lei nº 110.833/03, bem como da Lei 10.637/02”.

No entanto, da leitura das redações do dispositivo que trata do creditamento em decorrência da aquisição de insumos – a atual e as historicamente concebidas para referido preceito – constata-se que o termo “insumo”, na forma como é e sempre foi empregado, nunca se apresentou no texto normativo de forma isolada, mas **continuamente associado** ao seu papel de fator de produção ou na prestação de serviços, **ou na fabricação de produtos destinados à venda, ou seja, ao processo de industrialização.**

No regime não-cumulativo de PIS/Cofins, a Lei dispõe de maneira diferente da legislação do IPI, reconhecendo o crédito em relação à aquisição de “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” (art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003).

O legislador, como visto, vai além do âmbito da industrialização, utilizando termos mais amplos, referindo-se à produção ou fabricação de bens e, também, à prestação de serviços.

O contexto em que ocorre a incidência de PIS e da Cofins, apresenta como fato gerador a receita bruta ou faturamento, referindo-se, assim, a todo tipo e amplitude de atividade produtiva, não se limitando apenas à fase de industrialização.

Desde o primeiro momento este Conselho recusou a pretensão de confinar o conceito de insumo aos mesmos critérios da legislação do IPI, conforme serve de exemplo o seguinte julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no qual foi negado provimento ao recurso do Procurador da Fazenda Nacional:

CRÉDITO. RESSARCIMENTO. A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes, 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.

Recurso negado Acórdão 9303001.035, Processo 11065.101271/200647, Rel.

Cons. Henrique Pinheiro Torres, j. 23/08/2010

Como vimos acima, concluímos que geram direito de crédito todos os insumos – bens ou serviços – que sejam aplicados na produção – de bens ou serviços –, cuja receita esteja sujeita à incidência sob o regime não-cumulativo.

No entanto, não é toda e qualquer aquisição que gera direito de crédito, mas apenas aquelas que se enquadrem nas hipóteses de crédito previstas nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. São estas Leis a fonte primária de definição dos critérios para o direito de crédito.

O entendimento deste Conselho, com efeito, é de que:

“O conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e normalizado pela IN SRF nº 247/02, art. 66, § 5º, inciso I, na apuração de créditos a descontar do PIS não-cumulativo, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária à atividade da empresa, mas tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado. (...) (Acórdão 3301-00.423, Processo 11080.003383/2004-83, Rel. Cons. Maurício Taveira e Silva, j. 03/02/2010).

Assim, na busca de um conceito adequado para o vocábulo insumo, no âmbito das contribuições não cumulativas, a tendência da jurisprudência no CARF caminha no sentido de considerar o conceito de insumo coincidente com **conceito de custo de produção**, pois além de vários dos itens descritos no art. 3º da Lei nº 10.833/03, integrarem o custo de produção, esse critério oferece segurança jurídica tanto ao fisco quanto aos contribuintes, por estar expressamente previsto no artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda.

Nessa linha de raciocínio, este colegiado vem entendendo que para um bem ser apto a gerar créditos da contribuição não cumulativa, com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ele deve ser aplicado ao processo produtivo (integrar o custo de produção) e não ser passível de ativação obrigatória à luz do disposto no art. 301 do RIR/99.

Portanto, para decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da Cofins não-cumulativo é imprescindível que primeiro se confirmem as características da atividade produtiva desenvolvida pela empresa para, então, analisar quais as aquisições que configuram insumo para os bens e serviços por ela produzidos.

É com este enfoque que passaremos a examinar os argumentos apresentados pela Recorrente frente os elementos e constatações presentes nos autos.

Dos Insumos consumidos pela recorrente

Verifica-se nos autos que a Recorrente, no desenvolvimento de sua atividade produtiva, adquire diversas matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e serviços que são empregados no processo de fabricação e comercialização de seus produtos. Dentre eles, aqueles arrolados nos demonstrativos de fls. 29 e 30 (Receita tributada / Créditos - Valores Glosados), em que parte foram objeto de glosa pelo Fisco e que no entender da recorrente, geram o direito ao crédito do PIS.

A defesa se limitou a fazer alegações genéricas em relação ao seu direito de tomar o crédito em relação a todos os custos e despesas necessários à manutenção da sua atividade, com base no art. 3º, II das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, mas não trouxe aos autos nenhum elemento hábil à comprovação de que os bens glosados nas planilhas (fls. 29 e 30), se enquadram nos requisitos que garantem o direito de crédito com base no custo de aquisição do bem.

A metodologia utilizada pelo Fisco foi no aproveitamento da mesma planilha de apuração da contribuição, apresentada pela Recorrente (fls. 24/25), foram inseridas pela fiscalização, colunas identificando aqueles valores por ela utilizados na apuração do crédito da

contribuição, que se encontrava em desacordo com a legislação. Tais valores foram glosados, por configurarem aquisições de bens e serviços que foge ao conceito de INSUMO como dita o mandamento legal, vez que, não configuram matéria prima, produto intermediário, material de embalagem e também não são serviços consumidos na produção ou fabricação do produto.

Note-se que dentre as aquisições glosadas da base de cálculo dos créditos da contribuição (fls. 29/30), constam itens como “Convênio Médicos e Odontológicos”, “PAT”, “Uniforme”, “Material de Escritório”, “Feiras e Eventos”, “Cópias e Autenticações”, etc..., que no entender da fiscalização, certamente não se enquadram no conceito de insumos previsto na legislação.

Ressalta-se que o simples exame das referidas planilhas, não permite ao julgador constatar que os bens ali discriminados se enquadram no conceito de insumo que vem sendo adotado por este colegiado.

Alguns dos itens glosados definitivamente se verifica que não integram o custo de produção. Por outro lado, outros itens poderiam gerar o crédito das contribuições, como por exemplo: “serviços de terceiros, materiais de manutenção/reparos”, desde que efetuados na fábrica ou em máquinas utilizadas diretamente na produção.

Veja-se que a Recorrente não trouxe aos autos nem mesmo uma descrição do seu processo produtivo (Etapas do Processo Industrial e Fluxogramas), e portanto, não permite ao julgador correlacionar os materiais glosados com as formas pelas quais são utilizados no referido processo produtivo.

No caso sob análise, quanto aos elementos probatórios, trata-se de processo de iniciativa do contribuinte, no qual ele compareceu perante a administração para pleitear o direito aos créditos da contribuição. Compete-lhe, portanto, o ônus de comprovar que o direito alegado é certo quanto à sua existência e líquido quanto ao valor solicitado.

Portanto, não tendo o contribuinte se desincumbido do ônus de comprovar o direito alegado no recurso, há que se manter as glosas consignadas nas planilhas de fls. 29 e 30.

Das provas

Como já analisado neste voto, a fiscalização apurou glosas de bens e serviços. A recorrente, porém, não anexou aos autos as provas junto com suas manifestações contrárias aos outros itens glosados, o que acaba por ser um empecilho à comprovação de suas alegações. Não sendo possível a análise do vínculo entre as supostas determinações e os gastos que elas o teriam obrigado.

O reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige averiguação da liquidez e certeza do suposto pagamento a maior do tributo, desse modo, afim de comprovar a existência do crédito alegado, a interessada deve instruir sua defesa, em especial a manifestação de inconformidade, com documentos que respaldem suas afirmações, considerando o disposto nos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972:

“Art.15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art.16. A impugnação mencionará: (...)

III- os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (RedaçãodadapelaLeinº8.748,de1993)”

No processo administrativo fiscal, assim como no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é de quem alega a sua existência, ou seja, do interessado, é assim que dispõe a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 no seu artigo 36:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

No mesmo sentido os artigos 333 e 396 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973-CPC:

Art.333.O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Art.396. Compete à parte instruir a petição inicial (art.283), ou a resposta (art. 297), com os documentos destinados a provar- lhe as alegações.

Da apresentação das provas

O artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, em seu § 4º determina, ainda, o momento processual para a apresentação de provas no processo administrativo fiscal, bem como as exceções albergadas que transcrevemos a seguir:

“§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b)refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.”

A análise da norma supracitada é clara e direta ao estabelecer o momento correto a serem carreadas as provas a fim de substanciar os argumentos da Recorrente, qual seja, na manifestação de inconformidade, contudo, esta turma recursal tem firmado entendimento no sentido de admitir, excepcionalmente, a análise de provas trazidas em sede de recurso voluntário, quando estas não dependam de análise técnica aprofundada e sejam complementares às provas trazidas em Manifestação de Inconformidade, contudo, mesmo neste momento processual, não foram trazidas aos autos quaisquer outros documento que provassem que o sujeito passivo realizou gastos em decorrência das glosas de bens e serviços apurados pelo fisco, excetuando-se a já comentada.

Conclusão

Em face do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para considerar NÃO HOMOLOGADO o pedido formulado pela Recorrente relativo à COMPENSAÇÃO, nos termos do presente voto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra – Relator