



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

Processo nº 10925.905141/2010-22
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3201-000.581 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 25 de janeiro de 2016
Assunto RESSARCIMENTO
Recorrente SADIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da Relatora. Fez sustentação oral pela Recorrente, o advogado Oscar Sant'Anna de F. Castro, OAB/RJ nº 32641.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer Castro Souza – Presidente

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo- Relatora

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Mercia Helena Trajano Damorim, Cassio Schappo, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Winderley Moraes Pereira, Tatiana Josefovicz Belisario.

Relatório

Refere-se o presente processo a pedido de ressarcimento de PIS e Cofins e consectários legais relativo à aquisição de insumos, referente ao período de 01/01/2006 a 31/03/2006.

Para bem relatar os fatos, transcreve-se o relatório da decisão proferida pela autoridade *a quo*:

A Delegacia da Receita Federal em Joaçaba/SC manifestou-se pelo indeferimento do Pedido de Ressarcimento apresentado pela interessada, referente à Contribuição ao PIS de período de apuração 01/01/2006 a 31/03/2006.

Foram glosados créditos referentes a aquisições de bens e serviços não enquadrados como insumos, quais sejam uniformes e equipamento de proteção de empregados, materiais de limpeza, embalagens utilizadas para transporte, combustíveis e ferramentas.

Foram ainda glosados créditos referentes a fretes entre estabelecimentos da própria Sadia e referentes a aquisições de produtos não tributados pela Contribuição ao PIS e pela Cofins, declarados como aquisições de insumos.

Algumas notas fiscais solicitadas e não apresentadas também tiveram seus créditos glosados.

No que tange a serviços declarados como insumos no Dacon, foram glosados os créditos referentes a aquisições de bens constantes da planilha apresentada pela contribuinte para comprovação.

Em relação aos créditos declarados como sendo decorrentes de despesas com energia elétrica, foram glosadas despesas que não possuem esta natureza, como fretes e serviços de consultoria e gerenciamento, bem como despesas de energia elétrica referentes a dezembro de 2005. Algumas notas fiscais solicitadas e não apresentadas também tiveram seus créditos glosados.

No tocante a despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica, foram glosados aluguéis pagos a pessoas físicas, despesas incluídas em duplicidade e despesas do ano de 2005.

Quanto a despesas de armazenagem e fretes na operação de venda, foram glosadas despesas que não possuem esta natureza, como aquisições de energia elétrica, e gastos com transporte de produtos nas transferências entre filiais. Algumas notas fiscais solicitadas e não apresentadas também tiveram seus créditos glosados.

Em relação a encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, foram glosados créditos referentes a bens adquiridos em data anterior a 1º/05/2004, a bens pertencentes do ativo diferido e a bens importados. Foram também glosados créditos referentes a bens que não são edificações nem benfeitorias e não são utilizados na produção de bens destinados à venda, tais como gerador, transformados, impressora, notebook, armário, poltrona, manutenção, entre outros.

Foram glosados créditos declarados como “ajustes positivos de créditos”, que se referem a aquisições efetuadas em período anterior ao primeiro trimestre de 2006.

Quanto aos créditos presumidos de atividades agroindustriais, foram glosadas as diferenças decorrentes da aplicação incorreta do percentual de 60%, e não do percentual de 35% previsto na legislação, bem como as aquisições que não se enquadram no conceito de insumo, tais como suínos reprodutores. Foram também glosados créditos referentes a aquisições que não se enquadram no conceito de bem, tais como pagamentos de parcerias, fretes, consertos, pinturas e serviços de motoboy.

A interessada apresenta manifestação de inconformidade frente a esta decisão, com os argumentos abaixo expostos.

Afirma, inicialmente, a legalidade e a constitucionalidade do direito ao crédito glosado, em vista da sistemática da não-cumulatividade adotada para a Cofins e para a Contribuição ao PIS para impedir a incidência em cascata dos tributos.

Defende que, para o correto e pleno emprego do princípio da não-cumulatividade, a legislação infraconstitucional não pode restringir a tomada de créditos relativamente às operações anteriores, sob pena de acabar por desfigurar a própria sistemática, evitando, assim, a consecução de seu objetivo maior, que é evitar a tributação em cascata.

Portanto, eventuais limitações impostas em legislação infraconstitucional ao Princípio da Não cumulatividade seriam absolutamente inconstitucionais.

Entende que, independentemente de outras razões que recaiam sobre as glosas fiscais trazidas nos presentes autos, sempre que estas se lastrearem em limitações a não cumulatividade aplicável a Cofins e a Contribuição ao PIS, as mesmas estarão eivadas de inconstitucionalidade e deverão, portanto, serem afastadas.

No tocante aos valores glosados relativos a insumos para industrialização.

Entende que todos estão relacionados ao processo produtivo da recorrente. Os valores registrados decorreriam de creditamento permitido pela legislação, já que estariam relacionados a aquisições de mercadorias diretamente vinculadas à atividade da empresa, sendo necessárias e fundamentais para a sua operação.

A respeito do conceito de insumo:

Vejase que a expressão "insumo" consoante o insigne doutrinador Aliomar Baleeiro "é uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa 'input', isto é, o conjunto dos fatores produtivos, como matérias primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc, empregados pelo empresário para produzir o 'output' ou o produto final. (...) Insumos são os ingredientes da produção, mas há quem

limite a palavra aos 'produtos intermediários' que, não sendo matérias primas, são empregados ou se consomem no processo de produção (Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág. 214)''.

Nessa linha, como tais têm-se a matéria-prima, o material secundário ou intermediário, o material de embalagem, o combustível e a energia elétrica, consumidos no processo Industrial ou empregados para integrar o produto objeto da atividade de Industrialização, própria do contribuinte ou para terceiros, ou empregados na atividade de prestação de serviços.

Defende que as peças de reposição das máquinas e equipamentos, bem como os produtos utilizados na manutenção dessas máquinas e equipamentos envolvem brocas, buchas, capacitores eletrônicos, clichês para impressão de embalagens, correias, discos de corte, engrenagens, facas, navalhas, grampas, lâminas, pistões, porcas, retentores, rolamentos, válvulas, etc., e sem os referidos materiais não há a possibilidade de a Recorrente realizar a industrialização e exploração dos alimentos em geral, afinal, nesses casos, pressupõe-se uma operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto.

Entende que tais mercadorias são intrínsecas à atividade da recorrente, e se desgastam de forma diretamente relacionada ao seu processo industrial, inclusive pelo contato direto com os alimentos objeto da industrialização. As peças e os produtos que porventura não se desgastam pelo contato físico direto com as matérias primas também dariam direito ao crédito em comento, pois estão ligados de forma intrínseca à atividade fim da empresa.

Quanto ao combustível utilizado no transporte de mercadorias, alude que, sem o transporte dos insumos necessários à industrialização, a recorrente não poderia sequer iniciar sua atividade industrial e de nada adiantaria a industrialização caso o produto final não pudesse ser adequadamente transportado aos seus destinatários, ficando clara a função essencial que o óleo diesel exerce.

A recorrente afirma que adquire o óleo diesel que será usado no abastecimento dos veículos de transporte de terceiros por ela contratados, e, a partir daí, os insumos são transportados aos seus estabelecimentos industriais e as mercadorias industrializadas são transportadas aos seus destinos, viabilizando a persecução dos fins empresariais da Recorrente.

Em relação às aquisições de materiais para manutenção predial vigas laminadas, tubos de aço, tubos de PVC, reles, registros, lâmpadas, fusíveis, entre outros – aduz que estes materiais seriam essenciais à atividade da recorrente, tendo em vista que a existência de uma estrutura física adequada é pressuposto para o desenvolvimento da atividade industrial da Recorrente.

Entende que as mercadorias destinadas à manutenção predial, portanto, relacionam-se de forma direta à atividade industrial da recorrente, o que permite a apropriação de créditos sobre suas aquisições, devendo ser cancelada a glosa Fiscal a este título.

Defende que o crédito decorrente das aquisições de gás liquefeito de petróleo, o qual é utilizado na locomoção de empilhadeiras no estabelecimento da recorrente, deve ser igualmente mantido, pois o processo produtivo da recorrente também envolve o transporte de matérias-primas, materiais secundários e insumos no interior do seu estabelecimento para o abastecimento das linhas de produção, bem como o armazenamento de produtos para posterior complementação, ou, ainda, para aguardar o seu transporte para entrega a terceiros adequadamente.

Afirma que os uniformes e equipamentos de proteção individual (EPIs) são indispensáveis ao processo produtivo da recorrente, sendo que a conexão direta entre os uniformes e os EPIs e o desenvolvimento da atividade e produção da recorrente é reforçada pelas diversas regras que disciplinam a atividade por ela desenvolvida.

No tocante às glosas de insumos tributados a alíquota zero, tais como ovos, antifungo, farinha de milho, cebola, mata mosca, champignon, tomate, batata em cubos, mandioca palito congelada, etc..., afirma que tais produtos são insumos aplicados na produção de produtos tributados, pois os mesmos se integram a tantos outros insumos que vem a compor o produto final da Recorrente.

Aduz que a legislação do Cofins e da Contribuição ao PIS não atrela que o crédito deva ser efetuado tomando-se por referência o tratamento dado a operação anterior mas, sim, a destinação que é dada ao insumo dentro do processo produtivo do contribuinte que realizará o crédito.

Quanto às glosas referentes a energia elétrica consumida no mês de dezembro/2005, alega que os respectivos valores pagos a este título à concessionária do serviço de fornecimento de energia elétrica, mesmo sendo medido em dezembro de 2005, teve seu lançamento fiscal e contábil somente em janeiro de 2006, porque existe um lapso temporal entre o serviço de medição (corte de leitura para faturamento) e a respectiva emissão da fatura.

Afirma ainda que o fato de a fatura ter sua mensuração em um mês e o lançamento ter se dado em outro não pode ser óbice para o creditamento de valores a título de Contribuição ao PIS e Cofins, pois, o direito ao crédito prevalece pelo período de cinco anos a contar do seu efetivo aperfeiçoamento.

Quanto à glosa de despesas de consultoria e gerenciamento sobre consumo de energia elétrica, afirma que tais despesas são inerentes ao próprio consumo da energia que, para fins de maximizar seu proveito, utiliza-se de serviços especializados aplicados a todo seu parque fabril a fim de que resulte em menor consumo.

No tocante a despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica, que foram glosados por se referirem a despesas do ano de 2005, a recorrente afirma que tiveram seu lançamento contábil somente nos meses do 1º Trimestre de 2006 porque existe um lapso temporal entre a referência do mês da locação e a respectiva emissão do recibo. Ressalta ainda que o fato de o recibo ter sua mensuração em um mês e o lançamento ter se dado em outro

não pode ser óbice para o creditamento de valores a título de Contribuição ao PIS e Cofins, pois, o direito ao crédito prevalece pelo período de cinco anos a contar do seu efetivo aperfeiçoamento.

Entende a ora Impugnante que o direito aos créditos da Cofins e da Contribuição ao PIS decorrentes das despesas com fretes, quando da transferência de mercadorias (produtos acabados) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica encontra amparo no ordenamento jurídico, em vista da sistemática da não cumulatividade, adotada para a Cofins e para a Contribuição ao PIS para impedir a "incidência em cascata" de tributos.

Segundo a impugnante, a transferência de produtos entre estabelecimentos industriais se faz necessária para otimizar a logística de circulação de bens destinados à revenda e, portanto, o frete contratado pela Perdigão, por exemplo, é despesa indireta da subsequente venda e não poderia o direito ao crédito ser vedado quando de sua passagem por mais de um estabelecimento industrial, dentro da cadeia de vendas.

No tocante as glosas das despesas decorrentes das cotas de depreciação relativamente aos bens adquiridos anteriormente a 01.05.2004, afirma a interessada que os créditos da Cofins e da Contribuição ao PIS, decorrentes das despesas de depreciação, independentemente da data de aquisição dos referidos bens, são legítimos.

Entende que o direito ao crédito dos tributos em questão, nasce com a aquisição e incorporação do bem ao ativo imobilizado, enquanto que o direito a dedução do respectivo custo de aquisição, é diferido e parcelado pelo tempo estimado de sua depreciação, (circulante e realizável a longo prazo) que pode ser de 5 (cinco), 10 (dez) anos ou outro prazo prescrito em Lei, e a taxa de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem na produção.

Com o advento da Lei nº 10.865/04, em especial em seu artigo 31, "caput", a interessada entende que o seu direito seria restringido, impossibilitando o desconto de créditos apurados sobre depreciação e amortização de bens e ativos imobilizados que estava em andamento, ou seja, dos bens adquiridos antes de 31/04/2004, ferindo o referido procedimento o direito adquirido e a regra da irretroatividade das Leis.

Conclui que:

Assim, retroagindo os seus efeitos para alcançar fatos geradores anteriores, a Lei 10.865/2004, AFRONTOU o princípio do direito adquirido e o ato jurídico perfeito, previsto no artigo 52 inciso XXXVI da CF/88, c/c o art. 6º, caput, da Lei de Introdução ao Código Civil, que prevêem que a lei não prejudicará o ato jurídico perfeito e o direito adquirido, o princípio da irretroatividade das leis, previsto no artigo 150, inciso III, letra "a", o princípio da isonomia previsto no art. 150, II, da CF/88, princípio do não confisco, consagrada no artigo 150 inciso IV, da CF/88, princípio da não concorrência previsto no artigo 170, inciso IV, da CF/88, ofendendo também aos princípios

implícitos de qualquer ordenamento que se pretenda jurídico, como a lealdade, certeza e segurança jurídica.

No tocante a glosa de créditos referente a aquisição de determinados ativos imobilizados da empresa por entender não serem estes destinados a produção, afirma que:

Ora, no caso do gerador e transformador estes tem a finalidade de, o primeiro, gerar energia elétrica e, o segundo, estabilizar a tensão gerada, para abastecimento da linha de produção quando de eventual queda da energia da rede externa, medida necessária a empresa em razão da perecibilidade de seus produtos, que não podem ser preservados a não ser em temperaturas baixas alcançadas pela transformação da energia elétrica em frio através de suas câmaras frigoríficas. Como se verifica, trata-se de equipamentos diretamente relacionadas ao processo produtivo, não sendo razoável negar-lhes o crédito, haja vista a sua imprescindibilidade no processo produtivo da recorrente.

Os demais itens citados, da mesma forma, estão diretamente relacionados com a manufatura dos produtos da recorrente, face os mesmos estarem diretamente ligados ao processo produtivo da mesma, devendo, portanto, ter reconhecido o direito ao crédito a eles correspondente.

No que se refere a glosa dos ajustes positivos de crédito, que dizem respeito ao crédito de diferenças entre a alíquota integral da Contribuição ao PIS e da Cofins e uma alíquota presumida que fora utilizada no ano de 2005 para crédito referente a aquisições de fretes, afirma a interessada:

Pois bem; se os citados créditos poderiam ter sido realizados no ano de 2005, tendo o Contribuinte não exercido este direito, veio a exercê-lo, legitimamente, no primeiro trimestre de 2006. Veja-se que o procedimento adotado pela empresa até favoreceu a Fazenda, tendo em vista que protelou o crédito que anteriormente já poderia ter sido efetuado e que, extemporaneamente, veio a empresa a apropriá-lo.

Em relação aos créditos presumidos da atividade agroindustrial, a recorrente afirma que, sendo empresa agroindustrial, adquire como insumos produtos agropecuários que se enquadram nos preceitos enunciados no inciso I do parágrafo terceiro do artigo oitavo da Lei 10.925/2004, procedendo a tomada dos créditos nos estritos limites colocados no dispositivo mencionado.

Requer, por fim, que seja integralmente reconhecido seu direito creditório objeto do pedido de ressarcimento.

A Delegacia de Julgamento julgou improcedente a manifestação de inconformidade, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006 REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/03/2016 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente em 02/03/2016 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA, Assinado digitalmente em 01/03/2016 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente em 01/03/2016 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO

Impresso em 03/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No regime da não-cumulatividade, consideram-se insumos passíveis de creditamento 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, e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS COM AQUISIÇÕES DE PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO.

As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS e da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam incluídas no ativo imobilizado.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE.DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Somente geram direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE.CRÉDITOS DE DESPESAS COM EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO.

Despesas efetuadas com o fornecimento equipamentos de proteção aos empregados, adquiridos de outras pessoas jurídicas ou fornecido pela própria empresa, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS e da Cofins, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados, consumidos ou daqueles que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida no processo de fabricação ou na produção de bens destinados à venda.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DE DESPESAS COM MANUTENÇÃO PREDIAL.

Não geram direito a crédito os valores relativos a gastos com despesas de manutenção predial por não configurarem pagamento de bens ou serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE.CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados para as transferências de mercadorias (produtos acabados ou em elaboração) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos da Cofins e da Contribuição ao PIS.

REGIME DA NÃOCUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS.

Não é permitido descontar créditos decorrentes de aquisições de insumos não tributados na operação anterior, mesmo que utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. DACON. ALTERAÇÃO DO CRÉDITO.

A utilização dos créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins, apurados na sistemática da não-cumulatividade, é estabelecida pelo contribuinte por meio do Dacon, não cabendo a autoridade tributária, em sede do contencioso administrativo, assentir com a inclusão, na base de cálculo desses créditos, de custos e despesas não informados ou incorretamente informados no respectivo Dacon.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006 PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIACÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido Observe-se que a decisão recorrida traçou diversas premissas para a análise do direito creditório, baseadas, especialmente, no conceito de insumos para a não-cumulatividade de PIS e Cofins, segundo a qual:

[...]Do ponto de vista do texto das Leis, para os contribuintes a menção a insumos foi feita de forma genérica, devendo-se ter como tais, portanto, todos os ônus que uma pessoa jurídica tem para a consecução de sua atividade fim (estar-se-ia, aqui, diante de um conceito econômico de insumos); já para a Administração Tributária, as Leis, ao falarem em insumos utilizados "na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda",

teriam criado uma delimitação estrita, vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta no processo produtivo (estar-se-ia, aqui, diante de um conceito jurídico de insumos).

É de se esperar que a polêmica, colocada nestes termos, vá perdurar por tempo imprevisível. Ocorre, porém, que apesar da indiscutível existência da divergência, em sede administrativa a questão já perdeu, em grande parte, sua razão de ser. É que independentemente da posição que se tenha acerca da correção ou não desta ou daquela acepção conceitual, verdade é que a formalização do conceito de insumo nos termos defendidos pela Administração já foi firmada por meio da Instrução Normativa SRF nº 247/2002 e da Instrução Normativa SRF nº 404/2004, atos estes de caráter vinculante para os agentes públicos que compõem a Administração Tributária Federal. Tais atos administrativos, ao explicitarem o que se deve ter por insumo para os fins colimados pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, assim dispuseram:

[...]Como se percebe, as transcritas Instruções Normativas estabeleceram, de forma explícita, que se deve ter 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". 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.

É importante ressaltar que a acima posta delimitação do conceito de insumos não fere a Constituição Federal, como afirma parte da doutrina, em razão de que o regime da não-cumulatividade da Contribuição ao PIS e da Cofins não tem assento constitucional como o têm o IPI e o ICMS. Em verdade, a não cumulatividade destas contribuições está, toda ela, prevista em legislação ordinária, tendo, inclusive, uma sistemática de apuração diversa, por exemplo, do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI.

No caso do IPI, a não cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período; já no caso da Contribuição ao PIS e da Cofins, a legislação vigente permite atribuir créditos não apenas sobre os valores das aquisições efetuadas no mês, mas também sobre despesas e custos incorridos no mês.

De outro lado, os créditos, no âmbito da Contribuição ao PIS e da Cofins, são apenas aqueles expressamente previstos na legislação, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização da essencialidade ou obrigatoriedade da despesa ou do custo. Assim, como se vê, não há impeditivos constitucionais que impeçam a adoção de contornos delimitados para o conceito de insumo.

Por conta destas considerações é que não pode prosperar o argumento de que é da natureza da não cumulatividade que qualquer custo ou

despesa que concorra para a formação da receita deva gerar direito ao crédito. Em verdade, o conceito e o alcance da não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da Cofins encontram-se definidos em lei, e a ter-se por correto o argumento posto, ter-se-ia de rejeitar, no mesmo diapasão, qualquer exclusão da base de cálculo das contribuições, já que estas, em princípio, incidem sobre o total das receitas.

De outro lado, não se pode dizer, igualmente, que as Instruções Normativas SRF no 247/2002 e no 404/2004 tenham extrapolado seus limites legais, criando ou definindo limitações ao uso e gozo de créditos da contribuição. Com efeito, a leitura do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, acima transcritos, já faz perceber que tais dispositivos definem os limites dos créditos a serem aproveitados, deixando claro o escopo dos mesmos, ou seja, os bens e serviços "utilizados no processo produtivo".

Portanto, não são as Instruções Normativas que impõem um limite injustificado ao exercício pleno da não cumulatividade que seria o de permitir o creditamento sobre toda e qualquer despesa, mas, ao contrário, essa é uma limitação decorrente de lei, conforme acima visto.

Assim, o legislador adotou o critério de enumerar os bens e serviços capazes de gerar crédito, vinculando-os a determinadas atividades e usos, assim como fez ao enumerar de forma minudente as exclusões a serem efetuadas nas bases de cálculo das contribuições.

Portanto, as Instruções Normativas apenas esclareceram aquilo que as Leis já previam; em relação, especificamente, ao conceito de insumo, somente elucidam que este deve ser entendido como os bens e serviços utilizados especificamente na fabricação ou produção de bens, não podendo ser considerados como tais, bens ou serviços prestados por pessoas jurídicas que não foram aplicados diretamente na produção.

De tal sorte, nos itens seguintes deste voto adotar-se-á o conceito de insumo resultante do cruzamento dos artigos 3os das Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003 com o artigo 66 da Instrução Normativa SRF no 247/2002 e com o artigo 8o da Instrução Normativa SRF no 404/2004. Em outras palavras, não serão considerados como insumos passíveis de geração de créditos, aqueles que não estejam intrinsecamente associados ao processo produtivo da empresa produtora. Da mesma forma, por coerência lógica, não serão admitidos com bens passíveis de gerarem créditos a título de depreciação, aqueles que, apesar de constantes do ativo imobilizado da pessoa jurídica, não estejam intrinsecamente associados ao processo produtivo do empreendimento.

Em sede de recurso voluntário, reiterou-se os argumentos iniciais, sendo que o patrono da Recorrente, protocolou em 22 de julho de 2014, laudo técnico, no qual se descreveria e demonstraria, a aplicação dos itens em relação aos quais se pleiteia os créditos, protocolado aos presentes autos.

Por conseguinte, pela aplicação do Princípio da Verdade Material, a colegiado deliberou a conversão do julgamento em diligência, Resolução n. 3201-000.486, para que fosse dada ciência do laudo juntado à Procuradoria da Fazenda Nacional.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, por sua vez, manifestou-se pela recusa da aceitação das provas extemporâneas, pela aplicação do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, considerando-se a inexistência de situações excepcionais que justificassem a sua apresentação.

Ademais, no caso em tela, o laudo pericial foi elaborado unilateralmente, por peritos indicados apenas pela Recorrente, não se prestando a ser considerado como o resultado de uma diligência, tal como comumente se verifica em processos onde o julgador pretende ver sanada alguma questão antes de proferir o seu julgamento.

Com relação à questão de fundo, faz a Procuradoria remissão ao Recurso Especial n. 1.128.018 - RS, da relatoria do Ministro Sérgio Kukina, para se prestar como parâmetro na apreciação do mérito do recurso voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Relatora

A Recorrente pleiteia o direito aos créditos referentes ao regime não-cumulativo de PIS e Cofins, do primeiro trimestre de 2006, que foram integralmente denegados pela decisão recorrida:

- Despesas com partes e peças de reposição e serviços de manutenção
- Despesas com equipamentos de proteção.
- Despesas com manutenção predial.
- Despesas com fretes entre estabelecimentos.
- Aquisições não tributadas.
- Despesas com combustíveis e lubrificantes, no transporte de mercadorias entre estabelecimentos, ou seu deslocamento dentro do mesmo estabelecimento

Não obstante, compulsando-se os autos, não foram localizadas quaisquer provas ou documentos referentes aos créditos pleiteados, sendo que, ao se analisar o Despacho Decisório n. 256/2011, fls. 44, constata-se que todos o acervo probatório vinculado a esses créditos, encontra-se em outro processo administrativo, como se depreende:

O processo fiscal no 10925.905142/2010-77 — COFINS — Exportação — 1º trimestre/2006, interessado "Sadia S.A.", foi utilizado para organizar e arquivar a documentação comprobatória do direito creditório. Neste Despacho Decisório, aquele processo será referenciado como "processo-arquivo".

Ao se perquirir sobre o andamento processual do referido "processo arquivo", verifica-se que já foi objeto de julgamento por esse órgão, atualmente aguardando análise dos recursos especiais da Recorrente e da Fazenda Nacional.

Ainda, constata-se que o período de apuração dos créditos apreciados alhures são os mesmos, bem como coincidentes algumas das rubricas, como se depreende da ementa:

Processo nº 10925.905142/201077

Acórdão nº 3302002.025 –

3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 23 de abril de 2013

*Matéria Cofins NãoCumulativa Declaração de Compensação
Recorrente SADIA S. A.*

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. O Carf não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

DIREITO DE CRÉDITO. PROVA.

Incumbe ao requerente demonstrar as alegações, relativamente ao direito de crédito pleiteado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CONCEITO.

Os insumos utilizados na fabricação de produtos e prestação de serviços que são direito de crédito da contribuição não cumulativa são somente aqueles que representem bens e serviços.

DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Somente geram direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

CRÉDITO. INDUMENTÁRIA. INDÚSTRIA DE PROCESSAMENTO DE CARNES. A indumentária de uso obrigatório na linha de produção da indústria de processamento de carnes enquadra-se no conceito de insumo e, consequentemente, a despesa incorrida com a mesma dá direito ao crédito básico de PIS e Cofins

CRÉDITO. MATERIAL DE EMBALAGEM.

Material de embalagem empregado nos produtos fabricados pela recorrente enquadra-se no conceito de insumo e, consequentemente, a despesa incorrida com o mesmo dá direito ao crédito básico de PIS e Cofins

CRÉDITOS DE DESPESAS COM MANUTENÇÃO PREDIAL.

Não geram direito a crédito os valores relativos a gastos com despesas de manutenção predial por não configurarem pagamento de bens ou serviços

enquadrados como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.

CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes

contratados para as transferências de mercadorias (produtos acabados ou em elaboração) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos da Cofins e da Contribuição ao PIS.

CRÉDITOS. AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS.

Não é permitido descontar créditos decorrentes de aquisições de insumos não tributados na operação anterior, mesmo que utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados a venda.

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. DACON. ALTERAÇÃO DO CRÉDITO.

Embora a utilização dos créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins, apurados na sistemática da não cumulatividade, seja estabelecida pelo contribuinte por meio do Dacon, o erro cometido pelo contribuinte consistente no lançamento dos valores em linha incorreta não é motivo suficiente para a glosa do créditos, sem análise adicional sobre a sua idoneidade para gerar ou não créditos.

AGROINDÚSTRIA. INSUMOS. PERCENTUAL DE APURAÇÃO.

O percentual de apuração da alíquota aplicável sobre os créditos, prevista no art. 8º, § 3º, da Lei no 10.925, de 2004, é determinado em função do produto adquirido e não do fabricado.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Em face do exposto, demonstra-se imprescindível que o processo administrativo n. 10.925.905142/2010-77 e o presente sejam apensados, em vista da necessidade de apreciação das provas do crédito, para se evitar que sejam novamente apreciadas questões que já foram objeto de análise, e para se permitir que haja consistência e segurança jurídica na presente decisão.

Assim, voto por converter o julgamento em diligência, para que o seja juntada cópia do processo administrativo n. 10.925.905142/2010-77 ao presente processo, para que, após, seja possível o prosseguimento do julgamento.

(assinado digitalmente)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/03/2016 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente

em 02/03/2016 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA, Assinado digitalmente em 01/03/2016 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente em 01/03/2016 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO

Impresso em 03/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10925.905141/2010-22
Resolução nº **3201-000.581**

S3-C2T1
Fl. 107

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/03/2016 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente em 02/03/2016 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA, Assinado digitalmente em 01/03/2016 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente em 01/03/2016 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO

Impresso em 03/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA