



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11041.001003/2008-66  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3001-001.117 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 11 de fevereiro de 2020  
**Recorrente** PAMPEANO ALIMENTOS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

**NULIDADE. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.**

Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo decreto, não há que se falar cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, principalmente quando a este foi dado todos os elementos necessários à elaboração de sua defesa.

**CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. PROCESSO PRODUTIVO.**

Apenas os bens e serviços essenciais e relevantes para a fabricação dos produtos ou para os quais exista previsão legal específica é que dão direito ao creditamento do PIS não-cumulativo incidente em suas aquisições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Martins Leite Cavalcante - Relator

(

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva, Francisco Martins Leite Cavalcante e Luis Felipe de Barros Reche.

**Relatório**

O Contribuinte postulou o ressarcimento de PIS não cumulativo de exportação, referente ao terceiro trimestre de 2008, no valor de R\$ 553.678,97, deferido parcialmente pelo Despacho Decisório para reconhecer e homologar o montante de R\$ 546.456,37 e glosar a diferença de R\$ 7.222,60, que é o objeto da discussão neste processo.

A glosa da diferença em debate resultou do fato da fiscalização (1) ter constatado diferenças entre os valores de receitas declarados como sujeitos à alíquota zero e aqueles comprovados documentalmente, mediante a soma das notas fiscais para as quais houve comprovação do ingresso na zona franca de Manaus; (2) o Contribuinte teria incluído créditos indevidos em relação aos insumos, por terem sido incluídos insumos não sujeitos ao pagamento da contribuição, abarcando aquisições de pessoas jurídicas imunes/isentas e de pessoas físicas, e itens que não se enquadram no conceito de insumo; (3) foram reduzidos os créditos correspondentes as despesas de armazenagem e frete, pois a soma dos valores contábeis não correspondia ao valor transferido para o Dacon; e, (4) foram glosados valores de despesas de depreciação, por terem sido incluídas na base bens não vinculados diretamente à produção.

Na manifestação de inconformidade (fls. 161/186), instruída com documentos (fls. 187/235), o Contribuinte alega que: (a) a diferença em relação as receitas tributadas à alíquota zero decorre do fato de que parte das vendas terem sido devolvidas e, como tal, não poderiam integrar a base de cálculo; (b) sobre as demais vendas, argumenta o sujeito passivo que juntou a Declaração de Ingresso emitida pela Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa) para comprovar sua realização; (c) protesta contra a glosa dos valores dos insumos, por entender que todos são produtos que foram tributados, mesmo que sujeitos à incidência em cascata; (d) a análise da procedência do crédito deve se centrar na pertinência das mercadorias ao processo produtivo, destacando o caso da **lenha** adquirida que deve ser reconhecida como combustível usado na atividade produtiva, fundamentando seu entendimento no argumento de que a possibilidade de creditamento e o conceito de insumo devem ser avaliados através do critério da necessidade para a produção, sem ferir o princípio da não-cumulatividade; e, (e) finalmente contesta a glosa de parte dos valores de depreciação, cujos centros de custos não estariam vinculados diretamente na produção de bens e serviços destinados à venda.

No acórdão recorrido (fls. 240/251), a Turma julgou improcedente a manifestação de conformidade por entender que as operações que deram origem aos créditos informados no Dacon, e as alegações do contribuinte em sua manifestação de inconformidade, devem ser comprovadas de forma inequívoca, sendo obrigação do contribuinte apresentar a devida documentação comprobatória, ressaltando que o contribuinte apresentou intempestivamente a documentação solicitada e, apesar disso, a Turma os examinou e constatou que tratam de período distinto daquele objeto do pedido original, isto é, terceiro trimestre de 2008.

Destacou o acórdão recorrido que apenas os bens e serviços diretamente utilizados na fabricação dos produtos, ou para os quais existe previsão legal específica, é que dão direito ao creditamento do PIS não cumulativo incidente em suas aquisições, ressaltando que o Contribuinte não contesta expressamente os itens glosados, limitando-se a fazer referência apenas à **lenha** utilizada em caldeiras, que seria parte componente do processo produtivo, por se tratar de combustível. Entretanto, não apresenta as notas fiscais para demonstrar que não foram adquiridas de PFs ou PJs imunes/isentas, nem trouxe informações esclarecedoras suficientemente sobre a sua vinculação (da lenha) com o processo produtivo.

Ressalta mais a decisão de piso que o recorrente, embora protestando pela posterior juntada de dossiê com a função de cada insumo, sem justificar a não apresentação no momento apropriado, porém não fez a prometida juntada do prometido dossiê. Alega também o

acórdão recorrido que não gera direito ao crédito o valor da aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, e que apenas os bens do ativo permanente, que estejam diretamente associados ao processo produtivo, é que geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não-cumulatividade.

O contribuinte foi cientificado dos termos do acórdão recorrido em 02 de maio de 2013 (AR, fls. 255) e ingressou com longo Recurso Voluntário em 29 de maio de 2013 (fls. 268/295), em que (i) – historiou os fatos; (ii) – informou que foram indevidamente glosados os créditos decorrentes de bens utilizados como insumos, despesas de armazenagem e fretes na operação de venda, depreciações e bens utilizados como insumos/importação; (iii) – e passou a discorrer sobre os débitos informados no DACON relativamente a composição da base de cálculo da contribuição (fls. 271/273), os bens utilizados como insumos, os bens adquiridos de pessoas jurídicas isentas/imune, e os bens adquiridos de pessoa física (fls. 273/276), utilização da lenha como insumo por ser combustível para fins das atividades da empresa utilizado (fls. 276/278), créditos de aquisições de bens não caracterizados como insumos (fls. 278/279), a natureza jurídica dos créditos de PIS/COFINS (fls. 279/282), interpretação do conceito de “insumos” e “produção” à luz da atividade econômica do contribuinte e os aspectos e terminologia dos insumos (fls. 282/287), despesas de armazenagem e fretes na operação de venda (fls. 287/289), depreciações (fls. 289/295), concluindo com a formulação de pedido para (i) – “suspender a exigibilidade do crédito tributário, consubstanciando no presente processo, consoante disposição do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional; e, (ii) – reformar integralmente o v. acórdão, a fim de reconhecer a totalidade dos créditos de PIS não-cumulativo referente ao período de julho a setembro de 2008, objeto do presente processo, **homologando totalmente as compensações realizadas pela empresa**” (fls. 295 – Sic).

Instruiu seu apelo com cópias da procuração ao advogado, estatuto da empresa, intimação e acórdão recorrido (fls. 296/329), extrato do razão parcial no período de 01/07/2008 a 30/09/2008 (fls. 330/345).

Encontra-se nos autos, também, cópia da Intimação n.º 02/047/2013, datada de 09 de julho de 2013 (fls. 263), entregue ao contribuinte por AR em 12 de julho de 2013 (fls. 263/4), intimando-o para se manifestar sobre a compensação de ofício do crédito eferente a 08 (oito) processos que menciona (e nenhum deles referente ao processo ora em julgamento), no valor de R\$ 60.178.540,10), objeto de manifestação do sujeito passivo protocolizada em 29.07.2013 (fls. 366/370).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Francisco Martins Leite Cavalcante - Relator.

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, de sorte que dele se toma conhecimento, uma vez que o contribuinte tomou conhecimento do teor do acórdão recorrido em 02 de maio de 2013 (fls. 255) e ingressou com Recurso Voluntário em 29 do mesmo mês e ano (fls. 268/295), dentro, portanto, do prazo de que trata o art. 33 do Processo Administrativo Fiscal-PAF (Decreto n.º 70.235/1972).

Cuida-se no presente processo de lide instaurada em decorrência do questionamento feito pelo sujeito passivo acerca de glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal e

mantidas pelo acórdão recorrido relativamente a insumos utilizados pela recorrente no desempenho de suas atividades consistentes fundamentalmente na (a) – industrialização e exploração comercial de carnes e de todos os seus derivados; (b) – na fabricação de embalagens metálicas e comercialização das mesmas; e, (c) – na importação e exploração de matérias primas, produtos e sub-produtos relacionados ou não com suas atividades

O contribuinte postulou o ressarcimento de PIS não cumulativo de exportação, referente ao terceiro trimestre de 2008, no valor de R\$ 553.678,97, deferido parcialmente pelo Despacho Decisório para reconhecer e homologar o montante de R\$ 546.456,37 e glosar a diferença de R\$ 7.222,60, que é o objeto da discussão neste processo.

A glosa da diferença em debate resultou do fato da fiscalização (1) ter constatado diferenças entre os valores de receitas declarados como sujeitos à alíquota zero e aqueles comprovados documentalmente, mediante a soma das notas fiscais para as quais houve comprovação do ingresso na zona franca de Manaus; (2) o Contribuinte teria incluído créditos indevidos em relação aos insumos, por terem sido incluídos insumos não sujeitos ao pagamento da contribuição, abarcando aquisições de pessoas jurídicas imunes/isentas e de pessoas físicas, e itens que não se enquadram no conceito de insumo; (3) foram reduzidos os créditos correspondentes as despesas de armazenagem e frete, pois a soma dos valores contábeis não correspondia ao valor transferido para o Dacon; e, (4) foram glosados valores de despesas de depreciação, por terem sido incluídas na base bens não vinculados diretamente à produção.

Na manifestação de inconformidade (fls. 161/186), instruída com documentos (fls. 187/235), o Contribuinte alega que: (a) a diferença em relação as receitas tributadas à alíquota zero decorre do fato de que parte das vendas terem sido devolvidas e, como tal, não poderiam integrar a base de cálculo; (b) sobre as demais vendas, argumenta o sujeito passivo que juntou a Declaração de Ingresso emitida pela Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa) para comprovar sua realização; (c) protesta contra a glosa dos valores dos insumos, por entender que todos são produtos que foram tributados, mesmo que sujeitos à incidência em cascata; (d) a análise da procedência do crédito deve se centrar na pertinência das mercadorias ao processo produtivo, destacando o caso da **lenha** adquirida que deve ser reconhecida como combustível usado na atividade produtiva, fundamentando seu entendimento no argumento de que a possibilidade de creditamento e o conceito de insumo devem ser avaliados através do critério da necessidade para a produção, sem ferir o princípio da não-cumulatividade; e, (e) finalmente contesta a glosa de parte dos valores de depreciação, cujos centros de custos não estariam vinculados diretamente na produção de bens e serviços destinados à venda.

A decisão de piso julgou totalmente improcedente a pretensão deduzida na manifestação de inconformidade do sujeito passivo pelos fundamentos resumidos na seguinte ementa (fls. 240), *verbis*.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo decreto, não há que se falar em anulação ou cancelamento do despacho decisório.

RESSARCIMENTO. ALEGAÇÃO. OBRIGAÇÃO DO CONTRIBUINTE.

As operações que deram origem aos créditos informados no Dacon e as alegações do contribuinte em sua manifestação de inconformidade devem ser comprovadas de forma

inequívoca, sendo obrigação do contribuinte apresentar a devida documentação comprobatória.

**CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. PROCESSO PRODUTIVO.**

Apenas os bens e serviços diretamente utilizados na fabricação dos produtos ou para os quais existe previsão legal específica é que dão direito ao creditamento do PIS não cumulativo incidente em suas aquisições.

**PIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO.**

Não gera direito ao crédito o valor da aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.**

Apenas os bens do ativo permanente que estejam diretamente associados ao processo produtivo é que geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não-cumulatividade.

Em seu longo apelo a este Colegiado o sujeito passivo reiterou seus argumentos impugnatórios, discorreu sobre o que entende sejam os corretos conceitos de insumo, hostilizou os argumentos da decisão recorrida, e defendeu o argumento de que a glosa objeto do despacho decisório ratificado pela decisão singular não pode prosperar, razão pela qual pugnou pelo provimento recursal.

Fez juntada de extrato do razão parcial referente ao período de 01/07/2008 a 30/09/2008 (fls. 330/345), porém não exibiu as notas fiscais e o dossiê que demonstraria a função de cada item, como referido pela decisão de piso (fls. 249). Também no recuso, protestou pela oportuna juntada de documentos (fls. 287), *verbis*.

Assim, a fim de comprovar o alegado, protesta a recorrente pela posterior juntada das notas fiscais eferente às devoluções de vendas realizadas para a Zona Franca de Manaus com o objetivo de regularizar as divergências apontadas e, conseqüentemente exclui referidos valões da composição da base de cálculo da contribuição.

### **Conceito de insumo para fins de dedução de despesas**

Ao contrário das alegações recursais, relevante ressaltar que no âmbito deste Conselho o conceito e definição de insumos relativamente à não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei.

Assim é que a apuração de créditos básicos foi dada pelos arts 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo art. 66 da IN SRF nº 247/2002 e pelo art. 8º da IN SRF nº 404/2004, os quais adotaram um entendimento restritivo calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

**Formaram-se então três corrente de entendimento:** (i) a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979; (ii) a que defendia que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99; e

(iii) a que defendia um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringia à definição dada pela legislação do IPI e nem deveria ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Em que pese a E. Câmara Superior ter tratado do conceito de insumos em diversos julgados, a matéria foi levada ao Poder Judiciário e, em decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ, em julgamento sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), ficou estabelecido o conceito de insumo, tomando como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Vejamos o julgado do STF.

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

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.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º N.º 1.221.170-PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho)”.  
N.º 1.221.170-PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho”.

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo COSIT n.º 5/2018. Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do referido Parecer Normativo, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS:

1. **Essencialidade**, que diz respeito ao 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;

2. **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.

Extrai-se do julgado que o conceito de insumo deve “ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou ainda a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”, ou seja, caracteriza-se insumos, para fins das contribuições do PIS e da COFINS, todos os bens e serviços, empregados direta ou indiretamente na prestação de serviços, na produção ou fabricação de bens ou produtos e que se caracterizem como essenciais e/ou relevantes à atividade econômica da empresa”.

Deve ser analisado então, caso a caso, os insumos utilizados pela empresa na produção de seus bens ou nos serviços que presta e sua subsunção aos conceitos acima estabelecidos. Há de se verificar se o recorrente comprova a utilização dos insumos no contexto da atividade, de forma a demonstrar que o gasto incorrido guarda relação de pertinência com o processo produtivo ou de prestação do serviço, viabilizando sua execução. O emprego do insumo, ainda que indireto, deve ser feito de forma que a sua subtração obste a execução da atividade da empresa ou, ao menos, implique substancial perda de qualidade do produto ou serviço dela resultantes.

Como acima citado, em conformidade com os estatutos da recorrente verifica-se que seus objetivos industriais e comerciais são bem diversificados, posto que pode atuar (a) – na industrialização e exploração comercial de carnes e de todos os seus derivados; (b) – na exploração comercial de carne e de todos os seus derivados; (c) – na exploração de indústrias relacionadas com produtos animais e vegetais; (d) – na fabricação de embalagens metálicas e comercialização das mesmas; (e) – na importação e exploração de matérias primas, produtos e subprodutos relacionados ou não com suas atividades; (f) – na representação de outras sociedades do Brasil ou do exterior; e, (g) – na participação em outras sociedades, como sócia, acionista ou quotista.

No seu recurso voluntário afirma o contribuinte que foram glosados parte dos créditos referentes às seguintes rubricas da DACON: (i) – bens utilizados como insumo; (ii) – despesas de armazenagem e fretes na operação de venda; depreciações; e, (iii) – bens utilizados como insumos – importação (fls. 271/272).

Todavia, nem na manifestação de inconformidade e nem tão pouco no recurso voluntário cuidou o contribuinte de demonstrar, de forma explícita e inequívoca, no que consiste e como acontece efetiva e concretamente os seus processos de industrialização e/ou comercialização e onde cada um dos itens referidos no parágrafo anterior poderiam ser enquadrados como essenciais e relevantes para a sua produção e/ou para sua comercialização, enfim, para o bom funcionamento e execução de suas atividades de industrialização e exploração comercial de carnes e de todos os seus derivados; na fabricação de embalagens metálicas e comercialização das mesmas; e, na importação e exploração de matérias primas, produtos e subprodutos relacionados ou não com suas atividades.

Consequentemente, torna-se difícil aferir-se a importância e complexidade das operações da recorrente em que as despesas decorrentes de armazenagem, fretes, depreciações e bens utilizados na importação poderiam ser consideradas essenciais e relevantes para o desempenho de suas atividades-fim relativamente ao processo produtivo industrial, comercial e de exportação.

Da análise do acórdão recorrido verifica-se, porém, que os temas abordados no processo foram elencados em 03 (três) tópicos específicos consistentes em (1) – “questionamento sobre receitas tributáveis à alíquota zero”; (2) – “créditos de (2.1) – insumos, conceitos e aquisição de PJs imunes/isentas e de PFs, e (2.2) – fretes e armazéns”; e, (3) – “depreciação e alegação de nulidade”. E, nesta mesma ordem, passamos a analisar cada um dos itens abordados na decisão recorrida cotejadamente com os argumentos desenvolvidos no apelo do sujeito passivo.

### **RECEITAS TRIBUTÁVEIS À ALÍQUOTA ZERO**

Sustenta a recorrente em suas peças de defesa que as receitas tributáveis à alíquota zero debatidas no processo têm sua origem em vendas efetuadas para a Zona Franca de Manaus-ZFM e, por isto mesmo, sujeitas à alíquota zero na forma preconizada no art. 2º da Lei nº 10.996/2004.

Consta dos autos que a auditoria fiscal reconstituiu as receitas a partir da Declaração de Ingresso emitida pela Suframa – Superintendência da Zona Franca de Manaus, e a soma das notas fiscais não atingiu o valor informado no Dacon, que consta como redutor das receitas totais, de modo a obter as receitas sujeitas à alíquota de 1,65%

Argumenta o contribuinte que parte das vendas com alíquota zero (remetidas para a ZFM) foram devolvidas, gerando a divergência apontada e, por não serem tributadas as referidas devoluções, pleiteou a exclusão de tais valores. Todavia, não exibiu tais notas de devolução, protestou pela sua oportuna juntada, porém exibiu apenas notas referentes aos meses de abril de 2008 e março de 2009, fora do trimestre objeto da demanda (acórdão recorrido, fls. 243) onde se discute sobre a apuração das contribuições sociais do período de julho a setembro de 2008, consoante exposto no próprio recurso do sujeito passivo (fls. 270).

A exemplo da manifestação de inconformidade, também no recurso voluntário o sujeito passivo formulou requerimentos protestando pela oportuna juntada de notas fiscais e documentos (fls. 287, pe). Todavia, nunca foram exibidas tais notas fiscais como sustentado pela decisão de piso (fls. 244) e como se comprou do exame da documentação exibida com o apelo a este Conselho, em que exibiu apenas extrato do razão parcial referente ao período de julho a setembro de 2008 (fls. 330/345).

Assim, foçoso manter o acórdão recorrido nesta parte e confirmar a glosa objeto do despacho decisório relativamente a este item (“receitas tributáveis à alíquota zero”).

### **CRÉDITOS DE INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS IMUNES/ISENTAS E PESSOAS FÍSICAS**

Como resumido pela decisão recorrida “na auditoria fiscal realizada, foram constatadas apurações de créditos sobre insumos cujas aquisições foram efetuadas sem incidência da contribuição, seja adquiridos de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas imunes/isentas. Também foi constatada a apuração de créditos sobre itens que não se caracterizam como insumos, muito embora, no trimestre em questão, nenhuma glosa tenha sido realizada em função isolada deste item, como se pode observar nas planilhas das fls. 133 a 135”.

Sustenta a empresa recorrente, porém, que as mercadorias são efetivamente classificadas como insumo e estão sujeitas à incidência em cascata das contribuições para o PIS e COFINS.

Analisando-se o art. 3º com seus itens e parágrafos da Lei nº 10.637/2002 chega-se à conclusão que, relativamente às “aquisições de pessoas jurídicas imunes/isentas e pessoas físicas”, correta foi a interpretação dada pela decisão de piso, quando afirma (fls. 246/247), *verbis*.

No caso, as aquisições não estavam sujeitas aos pagamento da contribuição. Sendo assim, não houve tributação no elo imediatamente anterior da cadeia produtiva, o que não é matéria questionada. Por conseguinte, a apuração de créditos nas compras feitas incide na vedação legal, tanto no caso de aquisições de pessoas jurídicas imunes/isentas quanto no caso de pessoas físicas.

Quanto ao conceito de insumos, é a legislação acima transcrita que deverá ser utilizada para avaliar quais dos gastos relacionados pelo contribuinte poderão ser objeto de créditos para desconto das contribuições já aludidas. Conforme se verifica, nem todo custo, despesa ou encargo que concorra para a obtenção do faturamento mensal produz crédito. Já o conceito de insumo contempla tão somente aqueles bens e serviços que se integram ao produto, agregando-lhe valor.

Para fins econômicos, por exemplo, insumo é um bem ou serviço **utilizado na produção de outro bem ou serviço**; inclui cada um dos elementos – matéria-prima, bens intermediários, usos de equipamentos, capital, horas de trabalho – necessário para produzir mercadorias ou serviços.

Como ressaltado na decisão de piso, a empresa não contesta expressamente os itens glosados, fazendo referência apenas à lenha utilizada em caldeiras que seria parte componente do processo produtivo.

Entretanto, não apresenta as notas fiscais para demonstrar que não foram adquiridas de Pessoas Físicas ou de Pessoas Jurídicas imunes/isentas, e nem oferece informações técnicas plausíveis capazes de comprova a sua vinculação com o processo produtivo, limitando-se a protestar por posterior juntada de dossiê com a função de cada insumo (fl. 166), sem justificar a não apresentação no momento apropriado, também não vindo aos autos posteriormente., seja em complementação à manifestação de inconformidade e antes de ser proferido o acórdão combatido, seja com o recurso voluntário ora em apreciação.

A propósito, relevante frisar que é farta e iterativa a jurisprudência deste Conselho no sentido de que, em pedidos de restituição/compensação/ressarcimento, é do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido, como se infere do Acórdão da CSRF nº 9303-005.226, proferido na sessão de 20 de junho de 2017, de relatoria da i. Conselheira Vanessa Marini Cecconello, cuja ementa reproduzo a seguir, *verbis*:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 14/11/2002

.....(omissis).....

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Data do fato gerador: 14/11/2002 PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

É do Contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Pelo princípio da verdade material, o papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo interessado.

Diante do exposto, nego provimento ao apelo do sujeito passivo relativamente a este item para manter o acórdão recorrido por seus próprios e jurídicos fundamentos.

### **CRÉDITOS DE INSUMOS REFERENTES A FRETES E ARMAZENAGENS**

Na auditoria realizada pela fiscalização foram também constatadas divergências entre as contas representativas dos gastos com armazenagem e frete com relação aos valores informados no DACON, relativamente às contas contábeis 5.1.01.08.07, 5.2.01.09.01, 5.2.01.09.03, 5.2.01.09.06 e 5.4.01.09.01 (ver planilhas das fls. 134 a 145), indicadas pela empresa recorrente em resposta à intimação da fiscalização, consoante expresso no Relatório Fiscal (fls. 145/151).

Com a manifestação de inconformidade outras contas indicadas, como expresso na decisão de piso, porém sem nenhuma comprovação por documento contábil idôneo, capaz de possibilitar a liquidez e certeza necessárias em se tratando de restituições/compensações (cópias do razão ou outra documentação contábil, descrição das contas, valores escriturados ou respectivas notas fiscais, etc., fls. 249). A propósito, assim se expressou a decisão combatida, *verbis*.

Cumprir destacar que o presente processo é resultado de procedimento fiscal que abarcou outros trimestres, sendo que outros processos também apreciados por esta DRJ possuíam divergências específicas sobre contas relacionadas a serviços portuários diversos. O creditamento previsto refere-se especificamente aos fretes e as despesas de armazenagem, não contemplando outros serviços que não se subsumem aos respectivos conceitos.

De todo o modo, foram aproveitados os valores indicados pela empresa. Não pode ser aceita uma alegação sem comprovação.

Consequentemente, e com espediente também no Acórdão CSRF n.º 9303-005.226 referido no item anterior, voto para manter a decisão recorrida relativamente aos fretes e armazenagem.

### **DEPRECIACÃO E ALEGACÃO DE NULIDADE**

Foram glosados valores de despesas de depreciação, por terem sido incluídos na base bens não vinculados diretamente à produção. A empresa organiza seus bens em centros de custos, apurando, a partir destes, a depreciação a ser considerada na base de cálculos dos créditos. A auditoria constatou que a maioria dos centros de custos encontrava-se diretamente vinculados à produção. Após justificativas da empresa, outros valores foram aceitos. Os valores de depreciação dos demais itens foram glosados na apuração do crédito do período.

Sobre a alegada nulidade objeto da impugnação e reiterada no recurso voluntário (fls. 288/295), faço meus os argumentos da decisão de piso (fls. 250 e ss), *verbis*.

Em sua contestação, o contribuinte argumenta que houve cerceamento de defesa, pois a Autoridade Fiscal não apresentou justificativa para a desconsideração de centros de custos, não apresentando motivos para tal ato, ou mesmo fundamentação legal. Por isso, entende caracterizado cerceamento de defesa, solicitando a nulidade dos autos. Ainda, protesta por posterior juntada de notas e dossiês demonstrando a função de cada item.

A nulidade, na linguagem jurídica, tem sido utilizada para referir um ato jurídico executado com transgressão à regra legal, do qual possa resultar a ausência de condição ou requisito de forma, indispensável à sua validade. As hipóteses de nulidade no processo administrativo fiscal estão expressas no art. 59 de seu decreto regulador (Decreto n.º 70.235/72).

Portanto, em face dos princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal, somente duas são as espécies de irregularidades, elencadas nos incisos do artigo 59 retrotranscritos, que possuem o condão de contaminar de nulidade “*ab initio*” as peças que o compõem.

Com efeito, verifica-se do exame dos autos que o procedimento foi executado por agente capaz, não havendo questionamento neste sentido. Ademais, no relatório do procedimento fiscal foi indicado expressamente qual foi a base legal para apreciação dos créditos do contribuinte, ou seja, a Lei 10.637/2002 (inclusive indicando o inciso VI do seu art. 3º) e a IN/RFB 900/2008.

Extraí-se mais da decisão recorrida (fls. 250), que a glosa se deu por alguns centros de custos não se encontrarem vinculados diretamente à produção das mercadorias e aduz que o levantamento se deu com base nos mapas de depreciação encaminhados pela própria empresa e que “nas planilhas de fl. 126 estão listados todos os centros de custos cujos valores estão reconhecidos e os centros de custos cujos valores não foram aceitos”, e que “na fl. 127 são apurados os valores da depreciação passível de cálculo de crédito”.

Após citar diversos acórdãos proferidos por este Conselho, conclui a decisão recorrida que a empresa tinha pleno conhecimento de quais centros de custos tiveram seus valores glosados, e conclui (fls. 251), *verbis*.

Portanto, a empresa tinha pleno conhecimento de quais centros de custos tiveram seus valores glosados. Dada a situação, não se verifica restrição ao pleno exercício de defesa. A própria empresa indicou, em sua manifestação, intenção de “... posterior juntada das notas fiscais dos referidos itens, bem como de dossiê demonstrando a função de cada item e comprovando a sua vinculação direta no processo produtivo.” (fl. 184).

A contestação da empresa sobre os centros específicos se deu de forma genérica, em relação ao conceito de insumo. Aqueles setores que a empresa demonstrou, no curso da fiscalização, encontrarem-se vinculados ao processo produtivo já foram contemplados.

**A caracterização de insumo já foi abordada nos itens anteriores deste voto. Vê-se que os setores não contemplados (desenvolvimento de produtos, padaria, refeitório, Inesa - empresa diversa que ocupa o complexo industrial, inspeção federal, retortas, almoxarifado) não são setores vinculados diretamente à produção. Todos se referem a gastos para a realização da atividade da empresa, mas são indiretos. Não é porque um gasto é necessário que ele deve ser diretamente relacionado à produção dos bens e serviços destinados à venda. Só geram direito ao crédito referente aos encargos de depreciação os imóveis usados na atividade da empresa e as máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo. (Grifos e destaques nossos).**

Logo, e à toda evidência, não pode prosperar o argumento recursal de que “não se pode saber quais os centros de custos estão sendo glosados pela fiscalização” (fls. 288, parte final), e que a fiscalização não respeitou a legislação de regência” (fls. 289). Ao contrário, porém, constata-se que a recorrente não cumpriu seus próprios requerimentos de protestos para posterior exibição de documentos e notas fiscais que nunca vieram ao processo. Ademais, não há falar em cerceamento ao direito de defesa por falta de indicação do fato punível e da legislação aplicável quando a parte discorre longamente sobre o tema, rebatendo ponto a ponto as imputações que lhe são formalizadas, como é o caso dos autos em que a recorrente formulou extensos argumentos em sua manifestação de inconformidade (fls. 161/186) e no recurso voluntário (fls. 268/295).

Além da jurisprudência já colacionada pela decisão de piso (fls. 250), anote-se mais uma oriunda da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em Acórdão n.º 1402-001.756, publicado em 12 de setembro de 2014, *verbis*.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

Registro, finalmente que, embora sem formalizar especificamente preliminar de nulidade, a recorrente aduz que, “à luz do exposto, observa que o ato administrativo impugnado acarreta cerceamento de defesa e viola os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, logo, há nulidade do procedimento de fiscalização” (fls. 290, parte final).

Como já ressaltado, não se vislumbra da leitura do processo nenhuma das hipóteses enumeradas no art. 59 do PAF, capazes de acarretar qualquer tipo de nulidade no procedimento da fiscalização que redundou neste processo, principalmente por que todos os atos foram lavrados por pessoas competentes para tanto, na qualidade de servidores da Secretaria da Receita Federal, investidos de poderes para a sua prática. Assim e porque ausentes os pressupostos legais, rejeito as alegações de que exista no processo qualquer eiva de nulidade capaz de prejudicar o direito de defesa do recorrente.

Forte em tais argumentos, também neste item nego provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo e mantenho as glosas objeto do despacho decisório que restou confirmado pelo acórdão recorrido.

### **CONCLUSÃO**

Diante de todo o exposto, VOTO no sentido de tomar conhecimento do recurso, rejeitar a preliminar de nulidade e negar provimento ao recurso voluntário da empresa, mantendo assim o acórdão recorrido por seus próprios e jurídicos fundamentos.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Martins Leite Cavalcante – Relator.