



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 11080.003380/2004-40
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-003.049 – 3ª Turma
Sessão de 12 de agosto de 2014
Matéria Restituição - PIS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ELEVA ALIMENTOS S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

ISENÇÃO. RECEITAS. ZONA FRANCA DE MANAUS

As vendas para a Zona Franca de Manaus, deixaram de ser tributadas somente após a edição da MP nº 202, de 23 de julho de 2004, que reduziu a zero a alíquota aplicável sobre essas receitas

INSUMOS. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

É ônus do contribuinte comprovar a liquidez e certeza de seu direito creditório, conforme determina o *caput* do art. 170 do CTN, devendo demonstrar de maneira inequívoca a sua existência.

RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR PROVIDO

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE NEGADO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: I) Por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo. A Conselheira Nanci Gama votou pelas conclusões; e II) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva e Maria Teresa Martínez López, que negavam provimento.

(assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Nanci Gama, Rodrigo da Costa Pôssas, Rodrigo Cardozo Miranda, Joel Miyazaki, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Ricardo Paulo Rosa (Substituto convocado), Maria Teresa Martínez López e Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente).

Relatório

Cuida-se de recurso especial, interposto em face do acórdão nº 3301-00.428, que deu provimento parcial ao recurso voluntário, sob a seguinte ementa:

Relator: Maurício Taveira e Silva Redator Designado: José Adão Vitorino de Moraes

Acórdão: 3301-00.425

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há prejuízo à defesa quando as razões de decidir o direito creditório e a homologação das compensações no Despacho Decisório encontram-se em Relatório de Atividade Fiscal único, do qual a interessada teve ciência com a antecedência devida.

ISENÇÃO. RECEITAS. ZONA FRANCA DE MANAUS

As receitas decorrentes de vendas mercadorias e serviços e/ ou de serviços para empresas localizadas na Zona Franca de Manaus para consumo e/ ou industrialização, realizadas a partir de 22 de dezembro de 2000, estão isentas da contribuição para o PIS,.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROCESSOS DISTINTOS COM ELEMENTOS COMUNS.

Em vista da existência de elementos comuns entre este e outro processo da contribuinte já apreciado pelo CARF e havendo concordância com a decisão prolatada, deverá ser adotada neste processo a mesma decisão daquele.

INSUMOS. CRÉDITOS NA INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA.

O conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e normatizado 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.

AQUISIÇÃO DE PESSOA FÍSICA. CRÉDITOS NA INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

A Lei nº 10,637/02 que instituiu o PIS não-cumulativo, em seu art. 3º, § 3º, inciso I, de modo expresso, como regra geral, vedou o aproveitamento de créditos decorrentes de aquisições de pessoas físicas.

FRETE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE PRODUÇÃO.

Gera direito a créditos do PIS e da Cofins não-cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda, bem assim o transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, desde que estejam estes em fase de industrialização, vez que compõe o custo do bem.

ALEGAÇÕES GENÉRICAS. IMPOSSIBILIDADE São incabíveis alegações genéricas. Os argumentos aduzidos deverão ser acompanhados de demonstrativos e provas suficientes que os confirmem.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Usarei o relatório da instância *a quo* com as alterações e acréscimos pertinentes.

ELEVA ALIMENTOS S/A, devidamente qualificada nos autos, recorre ao CARF, através do recurso contra o acórdão no prolatado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS, que indeferiu solicitação referente a Declaração de Compensação (fl.01), visando a extinção de débitos mediante ressarcimento de crédito do PIS não-cumulativo, referente ao 1º trimestre de 2004.

Conforme Despacho Decisório, a DRF reconheceu parcialmente o direito creditório, homologando as compensações declaradas até o limite do crédito reconhecido. Visando verificar a existência dos créditos alegados a fiscalização elaborou um único Relatório de Atividade Fiscal (RAF), constante do processo nº 11080.009434/2005-61, no qual apontou todas as irregularidades encontradas na empresa nos períodos de abril de 2000 a março de 2005.

Ao analisar a pretensão da contribuinte a DRF verificou discrepâncias entre os valores escriturados e aqueles constantes das planilhas apresentadas pelo contribuinte.

Entretanto, dentre as questões tratadas no processo nº 11080.009434/2005-61, apenas dois assuntos referem-se aos períodos janeiro a março de 2004 abarcados pelo presente processo: Vendas para a Zona Franca de Manaus e descontos/abatimentos concedidos.

A contribuinte excluiu da base de cálculo do PIS as vendas para a Zona Franca de Manaus, sem previsão legal, vez que a alíquota do PIS foi reduzida a zero, apenas a partir da MP nº 202/04.

Foram também glosados valores registrados como descontos incondicionais, pois, além de não constarem da nota fiscal, estavam condicionados a evento futuro.

Quanto a verificação dos créditos de PIS não-cumulativo foram excluídas as aquisições que não se enquadravam no conceito de insumo; o valor de peças, máquinas e material de transporte reutilizável, os quais deveriam estar ativados no imobilizado, e as notas fiscais em que constavam como adquirente o próprio contribuinte e/ou não havia identificação da mercadoria adquirida.

Foram, ainda, excluídas, as aquisições de grãos efetuadas de pessoas físicas (sem direito a crédito), que não foram utilizadas na produção (sem direito a crédito presumido), por meio de rateio proporcional.

Ainda de acordo com o fisco, as aquisições de insumos de pessoas físicas, geraram direito a crédito presumido, nos termos do disposto no art. 25 da Lei nº 10.684/03 (70%).

Quanto à prestação de serviços aplicada na produção, além dos relacionados no demonstrativo de fls. 122/123, a fiscalização considerou os serviços de sexagem de aves, de industrialização de soja, de abate e desossa de animais e de industrialização de parte de seus produtos. Por outro lado, excluiu os serviços de manutenção do ativo imobilizado (máquinas, veículos, geradores, serviços de pintura etc), os se os prestados por pessoas físicas, os serviços de tratamento de esgotos industriais, de gráfica, de cópias, de controle de pragas, de dedetização etc. Os valores considerados de serviços prestados por terceiros encontram-se as fls. 184/186.

Com relação aos encargos de depreciação, foram considerados aqueles oriundo de máquinas e equipamentos utilizados na produção além de outros bens incorporados ao ativo imobilizado. A partir de fevereiro de 2004, com a limitação imposta pelo art. 8º, VI da Lei nº 10.833/2003, só foram considerados aqueles decorrentes de máquinas, equipamentos e bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda (art. 8º, VI da Lei nº 10.833/2003). Não foi considerada a depreciação oriunda de reavaliação, vez que se trata de artifício contábil, não havendo incidência de PIS/Cofins, bem assim deixaram de ser incluídos valores relativos a Despesas com Vendas e Despesas Administrativas, a partir de fevereiro de 2004, vez que não decorrem da produção.

A fiscalização excluiu, ainda, os fretes sobre transferências de matérias primas, produtos intermediários, material de embalagem e serviços realizados entre filiais ou entre parceiros integrados (criadores de aves e suínos) e as filiais do contribuinte, devido a falta

de previsão legal. Também foram desconsiderados os valores oriundos de fretes para o mercado externo. Foram aceitos os valores de fretes nas operações de venda quando o ônus foi suportado pelo contribuinte e adquirido de pessoas jurídicas domiciliadas no país (art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003), para os períodos de apuração a partir de fevereiro de 2004.

Foram considerados os créditos referentes aos valores de despesa incorrida de variação cambial sobre obrigações com pessoa jurídica domiciliada no país (fl. 168). Com relação às despesas incorridas com juros devidos ao mercado interno, o contribuinte excluiu das contas correspondentes os juros devidos ao mercado externo. Também subtraiu os valores pagos a título de juros do mercado externo (fl. 169).

No que concerne ao crédito presumido de estoques foram retirados os valores referentes As matérias-primas importadas, As compras de pessoas físicas, aos gastos gerais de fabricação (mão-de-obra, depreciação, luz, água etc). A contribuinte elaborou o demonstrativo de fls. 170/171.

Por fim, tendo em vista a existência de vários processos, a fiscalização elaborou a planilha de fl. 224, Demonstrativo de Apuração de Valores a Ressarcir de PIS (prévia), na qual constam os valores a serem ressarcidos A empresa, após as glosas efetuadas. Em alguns períodos de apuração, o auditor optou por não ressarcir todo o valor do saldo disponível, de modo a evitar saldos devedores em períodos de apuração posteriores, o que ensejaria lançamento de ofício e multa. Por fim, a referida planilha registra um saldo disponível para o período de apuração de abril de 2005 no valor de R\$223.089,92.

Inconformada, a contribuinte protocolizou, em 21/02/2006, manifestação de inconformidade de fls. 40/47, insurgindo-se contra as glosas efetuadas registradas no relatório constante do processo n. 11080.009434/2005-61, defendendo a conexão processual entre este e aquele processo. Assim, invoca as mesmas razões trazidas na impugnação ao lançamento constante daquele processo, cuja cópia foi anexada As fls. 244/300. Registre-se que apenas uma parte das razões de defesa aduzidas se aplicam aos períodos de apuração janeiro a março de 2003, objeto do presente processo.

O recurso voluntário foi parcialmente provido, nos termos da ementa transcrita acima.

A PGFN apresentou Recurso Especial a esta CSRF, somente em relação à isenção da contribuição nas receitas de vendas para empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, alegando, em síntese, as vendas para a Zona Franca de Manaus não são consideradas vendas para o exterior, devendo compor a base de cálculo da contribuição.

O sujeito passivo, por sua vez, apresentou recurso especial onde pede a desconsideração das glosas efetuadas e que seja concedido o direito creditório ora pleiteado.

Ambas a partes apresentaram contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Os recursos atendem aos pressupostos de admissibilidade e devem ser admitidos.

A fazenda nacional apresentou o seu recurso somente em relação à isenção da contribuição nas receitas de vendas para empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, alegando, em síntese, as vendas para a Zona Franca de Manaus não são consideradas vendas para o exterior, devendo compor a base de cálculo da contribuição.

Quanto ao primeiro tema, se as vendas à Zona Franca de Manaus se equipararem ou não a exportação e, assim, se encontrarem ou não acobertadas pelos benefícios fiscais concedidos a estas, embora trate-se de assunto polêmico, após me debruçar mais detidamente sobre o assunto, entendo assistir razão à Fazenda nacional.

O precitado art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67, não respalda a tese defendida pela recorrente vez que se restringe aos efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor à época de sua edição, conforme se depreende de sua transcrição:

*Art 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, **constantes da legislação em vigor**, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro. (grifei)*

O art. 111, inciso II, do CTN dispõe que se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção. Nessa toada, impossível deixar de considerar a expressão “*constantes da legislação em vigor*” para abarcar normas ulteriores. De se ressaltar que, consoante o art. 177, inciso II, também do CTN, salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

Destarte, não há como concordar com a contribuinte, pois, o referido dispositivo não teria o condão de modificar legislação superveniente consubstanciada nas normas instituidoras do PIS e da Cofins surgidas em décadas posteriores.

Cumprе destacar que em 10/07/2002, a administração tributária publicou as Soluções de Divergência Cosit nºs 6 a 9, definindo que as receitas das vendas de mercadorias para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus não estão isentas de PIS e Cofins como se fossem decorrentes de exportação de mercadorias para o exterior, de que trata o inciso II do art. 14 da MP nº 2.158-35 de 24/08/2001. Posteriormente, houve a edição do ADE Cosit nº 42, de 18/12/2002, no sentido de que ficariam suspensos os efeitos da Solução de Consulta Cosit nº 8, de 04/06/2002, e das Soluções de Divergências Cosit nºs 6 e 7, de 13/06/2002, e nº 9, de 28/06/2002.

Posteriormente, a administração tributária ratificou o entendimento esposado, especificamente, na precitada Solução de Consulta (SRRF/5ª RF/DISIT nº 41/02), por meio da Solução de Divergência Cosit nº 7, de 29 de novembro de 2006, a qual, em conclusão, assim registra:

*19. Diante do exposto, soluciona-se a presente divergência respondendo à recorrente que a **isenção da Cofins** prevista no art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-25, de 2000, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, quando se tratar de vendas realizadas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, aplica-se para as receitas de vendas enquadradas nas*

hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do referido art. 14, a seguir transcritos:

IV) receitas do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

VI) receitas auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997;

VIII) receitas de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras de que trata o Decreto-lei nº 1.248, de 1972, destinada ao fim específico de exportação; e

IX) receitas de vendas efetuadas com fim específico de exportação para o exterior, às empresas comerciais exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

19.1 A isenção da Cofins não alcança os fatos geradores ocorridos entre 1º de fevereiro de 1999 e 21 de dezembro de 2000, período em que produziu efeitos à vedação contida no inciso I do § 2º do art. 14 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, e reedições, até a Medida Provisória nº 2.037-24, de 2000.

20. Somente a partir de 22 de dezembro de 2000, data de publicação no Diário Oficial da União da Medida Provisória nº 2.037-25, de 2000, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, é que estão isentas da Contribuição para o PIS/Pasep às receitas de vendas relacionadas nos incisos “IV”, “VI”, “VIII” e “IX” de seu art. 14.

21. Conseqüentemente, continuam isentas da incidência da Cofins e do PIS/Pasep as demais receitas enquadradas nos incisos I, II, III, V e VII do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, por não estarem relacionadas com vendas à Zona Franca de Manaus.

22. Ressalte-se que, a partir de 26 de julho de 2004, as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins ficaram reduzidas a zero para as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, quando auferidas por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM, com base no dispõe o art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004.

23. Fica, portanto, mantida em sua integralidade a Solução de Consulta SRRF/5ª RF/Disit Nº 41, de 2002, e parcialmente reformada, nos termos desta Solução de Divergência, a Solução de Consulta SRRF/6ª RF/Disit Nº 47, de 2001. (grifei)

Assim, quanto às vendas para a Zona Franca de Manaus, deixaram de ser tributadas somente após a edição da MP nº 202, de 23 de julho de 2004, que reduziu a zero a

alíquota aplicável sobre essas receitas, O que não se aplica ao presente caso referente a janeiro a março de 2003.

Portanto, em relação ao tema, voto por dar provimento ao recurso especial interposto pela fazenda nacional.

Quanto ao recurso especial interposto pelo contribuinte, embora no pedido haja o pleito genérico que se conceda o direito creditório em sua totalidade, houve fundamentação somente em relação à glosa de alguns insumos. Somente será analisado nesse acórdão a matéria que fez parte da fundamentação do recurso. Isso não quer dizer que não se pode usar argumentos não utilizados no recurso e tampouco não se possa trazer argumentos novos. Mas somente a matéria trazida é que pode ser objeto de análise e decisão.

A contribuinte alega que foram glosados, indevidamente, os créditos decorrentes de aquisições de peças, máquinas e material de transporte reutilizável.

Só que não houve a demonstração dos motivos que as glosas foram indevidas, mas somente alegações teóricas e genéricas acerca do que pode ser considerado insumos para fins de aproveitamento do crédito do PIS e da Cofins.

A fiscalização fez um relatório minucioso das glosas efetuadas e o motivo.

Também o relator da instância inferior deixou claro o motivo das glosas, conforme se pode depreender do voto proferido.

Eis a transcrição de parte do voto:

Portanto, os bens relacionados As fls. 125/127 não se enquadram na condição de insumo, vez que em sua maioria deveriam estar ativados, com por exemplo, "caixa plástica p/transp de pin", no valor de R\$5.129,00. Ademais, a interessada não trouxe aos autos qualquer evidência de que, em relação a eventuais peças de reposição, estas sejam utilizadas nas máquinas e equipamentos que efetivamente respondam pela fabricação dos bens ou produtos destinados à venda. De se registrar que o fato de a interessada não ter efetuado seus controles contábeis-fiscais de modo adequado deixando de ativar os bens não determina a inversão do ônus de imputar ao fisco o cálculo da depreciação, até porque, trata-se de uma faculdade que se concedeu à contribuinte.

Como ficou demonstrado no acórdão, não houve a comprovação do direito creditório ora pleiteado.

Em que pese o resultado do acórdão recorrido, o sujeito passivo se limitou à fazer alegações genéricas sobre insumos, inclusive com a citação de doutrina de inúmeros tributaristas.

Ocorre que não se atacou o cerne da questão que era provas que as embalagens reutilizáveis e as aquisições de peças e máquinas não foram ativadas por terem menos de um ano de vida útil. Pelo contrário, tais peças e máquinas foram contabilizadas no ativo permanente e por isso ocorreu a glosa dos valores que foram utilizados como crédito. Inclusive o contribuinte, em seu recurso especial, reclamou da falta de orientação da fiscalização quanto ao possível aproveitamento de créditos referentes aos encargos de depreciação.

A comprovação de uma das partes de determinado fato ou situação jurídica decorre das distribuição legal do ônus da prova. Há que se “convencer” o julgador da existência do fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do sujeito ativo, como dito no parágrafo anterior.

O que ocorre é a assunção dos riscos de uma decisão desfavorável de quem efetivamente tinha o ônus probatório, ou seja, o encargo jurídico de demonstrar a veracidade de fatos ou a existência de situações jurídicas que ensejassem que os julgadores tomassem uma decisão que lhe fosse favorável. Não há a obrigatoriedade das partes em se produzir a prova. É interesse de ambas as parte em fazê-lo. Mas se o ônus decaí em uma parte e ela não o faz, assume os riscos e as consequências estabelecidos no arcabouço jurídico relacionado àquela matéria.

O ônus da prova não é um dever e nem um comportamento necessário da parte interessada, mas um direito de a parte poder convencer os julgadores acerca da veracidade de suas alegações, aumentando as chances de uma decisão favorável.

In casu, quem pleiteia um crédito é quem deve provar o seu direito, conforme preceitua a legislação de regência do tributo. Não cumprindo as formalidades contidas na lei, não há como se deferir o crédito ora pleiteado, sendo corretas as glosas efetuadas.

Em face do exposto, dou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e nego provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

Rodrigo da Costa Possas - Relator