



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

Processo nº 13053.000060/2010-39
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-001.977 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de janeiro de 2016
Matéria RESSARCIMENTO PIS
Recorrente DOUX FRANGOSUL S/A AGRO AVÍCOLA INDUSTRIAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Para fins de geração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep no regime da não cumulatividade caracteriza-se como insumo toda a aquisição de bens ou serviços necessários à percepção de receitas vinculadas à prestação de serviços ou a produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Excluem-se deste conceito as aquisições que, mesmo referentes à prestação de serviços ou produção de bens, não se mostrem necessárias a estas atividades, adquiridas por mera liberalidade ou para serem utilizadas em outras atividades do contribuinte, assim como aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIAS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Os créditos presumidos da agroindústria somente podem ser aproveitados como dedução da própria contribuição devida em cada período de apuração, não sendo permitido o ressarcimento de seu saldo credor.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE INTERNACIONAL. TRANSPORTADOR ESTRANGEIRO REPRESENTADO POR AGENTE MARÍTIMO SEDIADO NO PAÍS. DIREITO DE CRÉDITO.

Sujeito passivo que contrata frete internacional junto a transportador marítimo domiciliado fora do País, embora representado por agente marítimo estabelecido no Brasil. Agente marítimo que atua na condição de mandatário profissional do armador. Direito de crédito inexistente.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

Os pedidos de diligências ou perícias somente são deferidos quando necessários à formação de convicção por parte do julgador. A realização de diligências ou perícias é totalmente desnecessária quando é possível a apresentação de prova documental sobre as questões controversas e, ainda, quando constatado que os elementos trazidos aos autos são suficientes para o deslinde da questão.

CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

É ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação dos créditos apropriados para desconto da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep apurada pelo regime da não cumulatividade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso voluntário, e na parte conhecida dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA - Presidente.

CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO - Relator.

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

Compareceu à sessão de julgamento o(a) advogado(a) Priscila G. Cunha, OAB/RJ nº 129297.

Relatório

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo abaixo o relatório que compõe a Decisão Recorrida.

Trata-se de Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório DRF/SCS/SAORT nº 492, de 21 de outubro de 2010, à folha 21, que, com base no Parecer DRF/SCS/SAORT nº 76/2010, anexado às folhas 18/19, reconheceu direito creditório no valor de R\$2.154.462,50.

O direito creditório em discussão se origina de pedido de ressarcimento de crédito da “Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa – exportação” relativo ao 4º trimestre de 2009, no valor total de R\$3.627.827,02, objeto do PER nº 13477.11224.070410.1.5.08-9168, retificador do PER nº 01427.31567.220310.1.1.08-3300.

Em 10/11/2010 a interessada foi cientificada do despacho decisório, conforme Aviso de Recebimento – AR à folha 23; e em 18/11/2010 indicou os débitos a compensar com o crédito reconhecido neste processo, folha 25.

As folhas 36/41 foram anexadas fotocópias de decisão proferida nos autos da Apelação em Mandado de Segurança nº 2007.71.11.002280-3/RS, para: (i) fixar o prazo de 30 (trinta) dias para encerrar o procedimento administrativo, e mais 30 (trinta) para proferir decisão final; (ii) não determinar a aplicação de correção monetária aos créditos decorrentes da sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins objeto de pedido de ressarcimento na esfera administrativa.

Em 10/12/2010 a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade, sendo esses os pontos de sua irresignação, em síntese:

1. Preliminarmente, postula que o presente processo seja analisado em conjunto com o Auto de Infração nº 13005.001262/2010-73, pois ambos se referem ao mesmo sujeito passivo, e a comprovação das alegações depende dos mesmos elementos de prova;

2. Não prospera a glosa do crédito sob a alegação de divergência entre o valor apresentado no PERD/COMP e o valor apurado nos DACON, pois no sistema eletrônico da RFB não há campos específicos para a demonstração da correta utilização do crédito;

3. A documentação acostada à Manifestação de Inconformidade, além dos demais documentos disponibilizados à fiscalização de forma física e em arquivos magnéticos, além daqueles disponibilizados junto à sede da empresa, comprovam que não há incorreção na utilização do crédito, nem equívoco no preenchimento do DACON ou do PERD/COMP;

4. Após relacionar as fichas do DACON com as respectivas informações nelas prestadas, a requerente conclui que os créditos apurados em sua escrituração restam demonstrados em sua totalidade nas Fichas 06A e 06B, os quais foram distribuídos nas três colunas dessas fichas e cujos valores estão vinculados à relação percentual existente entre as receitas informadas na Ficha 07;

5. Sendo assim, demonstra na Ficha 14 a utilização da totalidade dos créditos presumidos apurados e devidamente informados na Ficha 06A, simplesmente pelo fato de que o Programa do DACON apresenta apenas um grupo denominado “Crédito de Aquisição no Mercado Interno — Presumido — Atividades Agroindustriais”, em vez de segregá-lo também em três grupos, de acordo com o que foi apurado na Ficha 06A;

6. Os grupos deveriam, então, ser os seguintes: “Crédito Presumido – Atividade Agroindustrial - Vinculado à Receita Tributada no Mercado Interno”; “Crédito Presumido -

Atividade Agroindustrial - Vinculado à Receita não Tributada no Mercado Interno”; “Crédito Presumido - Atividade Agroindustrial - Vinculado à Receita Tributada de Exportação”;

7. *No presente caso, sequer ocorreu o descumprimento de obrigação acessória, ao contrário, esteve impedida de demonstrar com clareza a origem de seu crédito, em decorrência da falta de campo específico no formulário eletrônico;*

8. *Além da documentação disponibilizada e que sempre esteve à disposição da fiscalização, requer a juntada dos balancetes mensais relativos ao 4º trimestre do ano de 2009;*

9. *O direito da requerente não pode ser esbulhado simplesmente pelo fato de a administração tributária não apresentar alternativas para demonstrar no DACON o controle e a utilização integral do crédito presumido a que faz jus, o qual foi devidamente explicitado e distribuído nas respectivas colunas apresentadas na Ficha 06A;*

10. *No que tange à glosa decorrente da indevida descaracterização da prestação de serviços como insumos e do entendimento equivocado quanto à ausência de previsão legal para o creditamento, novamente a autuação afastou-se dos requisitos necessários à sua constituição, na medida em que não houve apontamento de fundamento legal, atentando contra o inciso IV do artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972;*

11. *Não se verifica, nem no Auto de Infração, nem no Relatório de Ação Fiscal ou mesmo no Parecer e no Despacho Decisório, o fundamento legal supostamente infringido pela requerente em decorrência do creditamento das despesas obtidas com a prestação de serviços;*

12. *As notas fiscais arbitrariamente desconstituídas para fins de apuração do crédito sobre insumos utilizados no processo produtivo dizem respeito à prestação de serviços de execução de obra civil, análise laboratorial, transporte de funcionários, serviços de limpeza, locação de uniformes e gestão energética;*

13. *Relativamente aos serviços de obra civil, mister ressaltar que a prestação ocorreu justamente no setor de fabricação da ração, a fim de manter o prédio dentro das condições exigidas pelo Poder Público, caracterizando-se como insumo utilizado no processo produtivo e enquadrando-se na norma prevista no art. 3º, inciso II das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003;*

14. *Quanto à análise laboratorial, trata-se de serviço indispensável ao processo produtivo visando a realização de pesquisa, isolamento e sorotipificação de salmonela, também exigidas pelo Poder Público;*

15. *Quanto ao serviço de limpeza, também é indispensável à produção, por tratar-se de limpeza operacional do frigorífico, que deve ser mantido higienizado de forma a atender às*

exigências do Ministério da Agricultura para a manutenção e acondicionamento dos produtos alimentares;

16. No que tange à prestação de serviço de transporte de funcionários, também não merece amparo a glosa realizada, por enquadrar-se na norma prevista no artigo 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002;

17. Sobre a prestação de serviço de locação de uniformes, são despesas com a indumentária (vestimentas, calçados, luvas) utilizada dentro do setor produtivo, indispensável à produção em razão de exigências da autoridade fiscal sanitária, cuja utilização é obrigatória, não se tratando de liberalidade ou escolha da requerente, caracterizando-se como insumo empregado no processo produtivo;

18. E relativamente à prestação de serviço de gestão energética, é utilizada para manutenção e operação das máquinas de geração frio, de ar comprimido e de energia elétrica, através da qual se busca otimizar a utilização da energia elétrica empregada na produção e na fabricação dos alimentos, para um consumo reduzido, não havendo como ser afastada, visto que se enquadra no benefício insculpido no art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003;

19. Diversamente da equivocada constatação da ilustre autoridade fiscal, o texto das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, não faz restrição à definição de insumo sobre prestação de serviço, ao contrário, destaca-se a posição de que os insumos são abrangentes e englobam, inclusive, o fornecimento de benefícios e uniformes aos empregados;

20. A determinação prevista no § 3º da Lei 10.637, de 2002, é clara ao reconhecer o ressarcimento dos créditos "apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação", não se referindo somente àqueles utilizados no processo produtivo do bem exportado;

21. A resposta apresentada pela requerente ao Termo de Intimação Fiscal nº 01, com informação da parcela média de 10% (dez por cento) destinada ao produtor integrado, não autoriza a aplicação de um percentual redutor da base de cálculo do crédito em valor idêntico;

22. A presunção fiscal a esse título não pode prevalecer, eis que diversa do comando legal e da realidade fática da manifestante, visto que para a apuração do crédito presumido não importa se a propriedade é sobre 100% (cem por cento) ou 90% (noventa) dos animais criados, mas sim que a totalidade da ração e demais insumos empregados no processo de criação de 100% (cem por cento) dos animais foi inteiramente empregada pela recorrente;

23. Ao contrário senso do que faz crer a decisão recorrida, não ha que se falar em utilização parcial dos insumos fornecidos para a engorda e criação dos animais na produção e venda pela requerente, consoante se verifica claramente do objeto social da

empresa, na escrituração fiscal e contábil, bem como dos contratos de produção agrícola integrada que mantém, além das notas fiscais de remessa de insumos e entrega dos animais em idade ideal para abate;

24. Entre a recorrente e o produtor integrado existe um contrato de parceria rural, mediante o qual o produtor integrado concorre tão somente com a sua força de trabalho e disponibilização de seu espaço físico, não sendo transferido ao mesmo o ônus com os gastos de aquisição dos animais e insumos para a manutenção das aves, sendo que tal ônus cabe integralmente à requerente;

25. Do artigo 4º do Decreto 59.566/66, que regulamenta as Seções I, II e III do Capítulo IV do Título III da Lei 4.504/1964 — Estatuto da Terra, extrai-se a definição de "Parceria Rural", e fazendo-se o cotejo do contrato de parceria rural da requerente com o produtor integrado, nota-se a estipulação das obrigações das partes;

26. Assim sendo, no caso em tela, a recorrente fornece e/ou cede a totalidade dos animais para a sua criação, bem como todos os insumos para o desenvolvimento das aves, que compreende rações, medicamentos, vacinas, farelos, compostos vitamínicos, minerais, desinfetantes, inseticidas, assistência técnica, etc., e ao produtor integrado incumbe o fornecimento de mão-de-obra e infra-estrutura, sendo de sua responsabilidade o manejo do tratamento e desenvolvimento da totalidade, ou seja, 100% dos animais que foram fornecidos pela manifestante;

27. Na documentação fiscal fornecida, tais como notas fiscais de compra dos insumos, há de ser analisada a origem do crédito, pois quem efetivamente adquiriu os insumos e pagou o preço foi a manifestante, isto é inquestionável, não havendo que se falar em quinhão proporcional dos créditos, menos ainda de transferência de parte do ônus integralmente suportado pela manifestante;

28. O processo produtivo integrado tem início quando a requerente (proprietária) fornece ao parceiro integrado os "pintos de um dia" (no presente caso, em se tratando da produção avícola), acompanhados das rações e todos os insumos de melhor qualidade para a nutrição e o atendimento das aves, além das vacinas e medicamentos necessários e importantes à criação dos animais;

29. Em face da natureza de sociedade de fato que se estabelece neste processo de integração, é de responsabilidade integral da requerente a evolução e produção das aves, objetivando o resultado final, qual seja, o animal pronto, resfriado, congelado e embalado, sobre o qual a requerente possui total controle de qualidade do produto destinado ao consumidor final;

30. Ao final da criação do lote de aves, atingido o estágio ideal previsto para abate, a requerente recebe as aves para resgate dos custos utilizados, cabendo ao produtor rural 10% (dez por

cento) das aves entregues à manifestante, as quais serão remuneradas em função do seu custo de produção, consumando-se nesse momento o resultado pretendido;

31. Com relação ao lote residual de 10% (dez por cento) pertencente ao produtor rural, fica assegurando à manifestante o direito de preferência na compra dessas aves, o que normalmente ocorre nesse tipo de parceria;

32. Necessário enfatizar que, ao final da criação dos animais, todo o custo com os insumos fornecidos pela manifestante no sistema de parceria, que contribuíram para que as aves atingissem o estágio ideal para o abate, foi integralmente suportado por esta, e, portanto, faz jus ao crédito presumido incidente sobre a totalidade desses insumos, razão pela qual merecem ser reformados o Despacho Decisório, o Parecer, o relatório da ação fiscal e a glosa quanto ao ajuste da base de cálculo do crédito presumido;

33. O procedimento utilizado no sistema de produção integrada atende ao dispositivo legal previsto no artigo 8º da Lei 10.925, de 2004, combinado com o inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, conforme doutrina transcrita, que corroboraria seus argumentos, exemplificando, com documentos, contratos firmados entre a manifestante e 3 (três) parceiros integrados;

34. Além da análise das notas fiscais de remessa dos insumos ao produtor rural integrado, bem como daquelas de retorno das aves prontas para o abate, as cláusulas de obrigações fixadas no contrato de produção avícola integrada corroboram no sentido de que a totalidade dos insumos subsidiados pela manifestante deva ser considerada para fins de apuração do crédito presumido postulado;

35. Requer desde já a juntada de instrumento contratual relativo à Produção Avícola Integrada, por amostragem, a fim de que seja afastado o redutor da base de cálculo do crédito presumido a ser concedido em favor da requerente;

36. A requerente, quando solicitada, informou que sempre se utiliza do percentual de 60% (sessenta por cento) no cálculo do crédito presumido de PIS e de Cofins porque efetivamente tem direito à apuração do crédito com esse único percentual, em razão de que a norma prevista no § 3º do inciso I do art. 8º da Lei 10.925, de 2004, determina que o benefício da dedução, tanto da contribuição ao PIS como da Cofins, decorre da produção de mercadoria de origem animal (aves e suínos de corte) classificada no capítulo 2 da NCM - Nomenclatura Comum do Mercosul destinada à alimentação humana ou animal;

37. Hão de ser considerados, para fins de apuração do crédito, a cadeia produtiva e o produto final desenvolvido pela manifestante e não os insumos utilizados na produção, não tendo a autoridade fiscal realizado a devida interpretação do §

3º do inciso I do art. 8º da Lei 10.925, de 2004, nem se atido à atividade fim da requerente, qual seja, o desenvolvimento genético, a produção de aves e suínos de corte, além da produção e criação das respectivas matrizes e da industrialização de produtos alimentares derivados de aves, suínos, bovinos e respectivo comércio, por atacado e a varejo;

38. Os órgãos da Administração Pública não podem inovar na interpretação da legislação, por meio de atos normativos, em detrimento do direito do contribuinte e em contraposição aos ditames legais e constitucionais;

39. Se o produto final fabricado pela requerente está devidamente classificado no capítulo 2 da NCM e se destina à alimentação humana, deve ser aplicado o percentual de 60% (sessenta por cento) previsto no inciso I do § 3º do art. 8º da Lei 10.925, de 2004, para cálculo do crédito presumido incidente sobre a totalidade dos insumos utilizados no processo produtivo;

40. Quer parecer que a autoridade fiscal tenha se utilizado da norma prevista no art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006, para impor a indevida glosa sobre o percentual de 60% (sessenta por cento), no entanto referido comando é inconstitucional e contrário à norma prevista no art. 8º, § 3º, I, da Lei 10.925, de 2004, visto que inovou determinação que não estava prevista em lei;

41. O entendimento emanado pela autoridade fiscal é diverso da norma legal prevista no § 3º do art. 8º da Lei 10.925, de 2004, com ofensa ao Princípio Constitucional da Legalidade, tendo em vista que houve imputação indevida — eis que contrária à lei — dos percentuais de 35% (trinta e cinco) e de 50% (cinquenta por cento), com a conseqüente redução do crédito presumido em favor da ora requerente;

42. Traz à colação doutrina e decisões do antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF;

43. O Acórdão guerreado negou à recorrente a possibilidade de ressarcimento do crédito presumido, com embasamento no art. 8º, § 3º, II da IN SRF nº 660, de 2006, pelo entendimento equivocado de que o art. 80 da Lei nº 10.295, de 2004, foi claro e específico ao estabelecer que o crédito presumido decorrente das aquisições que menciona somente poderia ser deduzido do valor da Cofins (e do PIS) não cumulativa, mas em momento algum o referido artigo 8º restringe o direito ao aproveitamento do crédito por meio de ressarcimento;

44. Importante ressaltar os termos da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009, cujo artigo 36 dispõe que o saldo de créditos presumidos apurados na forma do § 3º da Lei 10.925, de 2004, relativamente aos bens classificados nos códigos 01.02, 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29 da NCM, dentre eles os bovinos, poderão ser ressarcidos em dinheiro;

45. Se a Lei nº 12.058, de 2009, veio justamente para reforçar o direito ao ressarcimento dos créditos presumidos apurados na forma da Lei nº 10.925, de 2004, tais quais aos que a manifestante faz jus, claro está que o legislador não pretende que os contribuintes mantenham acúmulo de crédito obstado do devido aproveitamento, não havendo como ser mantida a decisão vergastada, visto que está esbulhando o aproveitamento do crédito por meio do ressarcimento em dinheiro, desviando o conteúdo do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, com a imposição de norma infralegal restritiva do direito da recorrente, qual seja, a IN SRF nº 660, de 2006, nos artigos 5º e 8º § 3º, incisos I e II;

46. Espera que seja aplicado o Princípio da Isonomia, considerando o benefício reconhecido aos contribuintes abrangidos pelo artigo 36 da Lei nº 12.058, de 2009, a fim de que não sofra prejuízo irreparável;

47. É ilegal a glosa do crédito relativo à despesa de frete na operação de venda, pois o ônus foi suportado pela manifestante e o pagamento foi realizado a empresa domiciliada no país, responsável pelo transporte internacional de cargas;

48. O crédito relativo ao frete na operação de venda diz respeito não a insumo, mas sim a despesa, que por sua vez encontra previsão legal de ressarcimento na Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso IX, para a Cofins e que, por força do art. 15, inciso II, dessa lei, é aplicado ao PIS;

49. Tais despesas geram direito ao crédito em face das disposições contidas no inciso IX do art. 3º da Lei 10.833, de 2003, e no art. 15, da Lei 10.637, de 2002, tratando-se, por consequência, de despesas/custos com vendas, ou seja, um serviço apontado e individualizado pelo legislador pátrio como sendo passível de geração de crédito;

50. A despesa com frete na operação de venda, objeto do pedido de ressarcimento não é insumo;

51. Na consecução de suas atividades operacionais, em especial quando da entrega de suas mercadorias comercializadas junto ao mercado internacional, a manifestante assume integralmente o ônus com relação ao frete na operação de venda, ou seja, efetiva o pagamento das despesas com os fretes internacionais e os referidos custos/despesas com o frete na operação de venda, conforme comprovado através dos documentos disponibilizados através da resposta ao Termo de Intimação 01;

52. A legislação não estabeleceu em nenhum de seus dispositivos que o direito ao crédito consiste em custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no Brasil e que realiza e/ou executa o serviço, não havendo esta previsão legal, e o relatório fiscal está equivocado, pois não foi o espírito do legislador impor tal condição, não foi garantir o direito de crédito condicionado a execução do serviço, mas sim ao gasto, custo, despesa efetivamente realizada pelo contribuinte;

53. As ilegalidades e inconstitucionalidades aqui apontadas residem no fato de que não há motivo plausível, justa causa, razoabilidade, racionalidade, proporcionalidade, legalidade em ser vedado o direito de efetuar os créditos relativos às despesas de frete na operação de venda;

54. A requerente vem postular pela correção monetária dos créditos em razão de que vem sendo obstado o seu aproveitamento desde o momento da sua constituição, e nesse sentido cumpre destacar ementa de Acórdão proferido pelo Poder Judiciário em situação análoga à presente;

55. Vem postular, também, a recomposição dos saldos acumulados de períodos anteriores, de forma que se coadunem com os saldos apresentados pela requerente, e caso se entenda necessário ao convencimento, que sejam considerados os critérios de apuração indicados pela requerente para que seja efetuada perícia;

56. Protesta fazer prova por todos os meios admitidos em lei, que o referido saldo foi apurado com base na legislação aplicável à matéria e que seja reconhecido o saldo de créditos de meses anteriores, por ser justa medida;

57. Por fim, requer o afastamento da inconstitucional imposição da multa isolada, bem como a realização de perícia e/ou diligência, caso se entenda que as alegações da recorrente e as provas contidas nos autos não são suficientes, importante para a preservação do princípio da verdade material, formulando quesitos e indicando o nome do seu perito.

Sobreveio decisão da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA, que julgou, por unanimidade de votos, improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório pleiteado. Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido encontram-se consubstanciados na ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/10/2009 a 31/12/2009

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.

Somente geram créditos da Contribuição para o PIS/Pasep as despesas com matéria-prima, produto intermediário, 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.

O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou

consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. UNIFORMES. EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL.

Os gastos com uniformes e equipamento de proteção individual não geram direito ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep no regime não cumulativo, pois, embora relevantes e até necessários, não são empregados diretamente na produção, tratando-se de materiais auxiliares, complementares ao processo produtivo.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO E LIMPEZA INDUSTRIAL.

Os gastos com serviços de manutenção e limpeza industrial, que não sejam comprovadamente empregados em máquinas e equipamentos utilizados na produção, não geram direito ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep no regime não cumulativo, por não se classificarem como insumos.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. SERVIÇOS RELACIONADOS À MANUTENÇÃO CIVIL.

Os gastos com serviços empregados na construção civil não geram direito ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep no regime não cumulativo, mas apenas os encargos de depreciação dos imóveis em que foram empregados.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FRETE INTERNACIONAL.

No regime de incidência não cumulativa, podem ser apurados créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação ao frete internacional, cujo ônus seja suportado pela vendedora, vinculado à exportação de seus produtos, desde que os serviços de transporte sejam adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País.

AGROINDÚSTRIA. AQUISIÇÕES DE INSUMOS. CRÉDITO PRESUMIDO. APURAÇÃO.

As pessoas jurídicas que produzirem mercadorias de origem vegetal ou animal destinadas à alimentação humana ou animal podem descontar como créditos as aquisições de insumos, considerados os percentuais de acordo com a natureza dos insumos adquiridos.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. AGROINDÚSTRIA. CRIAÇÃO DE ANIMAIS PELO SISTEMA DE PARCERIA (INTEGRAÇÃO).

A legislação somente autoriza a apuração de créditos em relação a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos próprios destinados à venda, não podendo ser estendida à

parcela dos animais a que faz jus o produtor integrado ou parceiro.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. AGROINDÚSTRIAS. CRÉDITO PRESUMIDO. FORMA DE UTILIZAÇÃO.

O crédito presumido estabelecido pelo art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, devendo ser utilizado somente para a dedução da contribuição apurada no regime de incidência não-cumulativa.

CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

Não incide atualização monetária sobre créditos da Contribuição para o PIS/Pasep objeto de pedido de ressarcimento.

Inconformada com a decisão, apresentou a recorrente, tempestivamente, o presente recurso voluntário. Na oportunidade, reiterou os argumentos colacionados em sua defesa inaugural.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Trata-se o presente processo de pedido de ressarcimento referente à Contribuição para o PIS/Pasep apurada pelo regime da não cumulatividade, com período de apuração entre 01/10/2009 e 31/12/2009.

Antes que se passe à análise das alegações postas pela recorrente, importa que se tenham algumas considerações acerca de dois temas que, pela sua abrangência, terão influência nas decisões tomadas ao longo do presente voto, quais sejam a distribuição do ônus da prova e o conceito de insumos.

A distribuição do ônus da prova

Matéria de extremada importância em sede processual é a referente à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas. Com efeito, da delimitação do *onus probandi* depende a definição de grande parte das responsabilidades processuais. Assim é nas relações de direito privado e, igualmente, nas relações de direito público, dentre as quais as relacionadas à imposição tributária.

O artigo 333 do Código de Processo Civil disciplina a distribuição do ônus probatório da seguinte forma:

Art. 333: O ônus da prova incumbe:

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

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

Estatuiu-se por meio desta norma que o ônus da prova no processo civil incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo do seu direito e ao réu quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Comentando esse art. 333, Humberto Theodoro Júnior sustenta que:

Cada parte, portanto, tem o ônus de provar os pressupostos fáticos do direito que pretenda seja aplicado pelo juiz na solução do litígio.

Quando o réu contesta apenas negando o fato em que se baseia a pretensão do autor, todo o ônus probatório recai sobre este. Mesmo sem nenhuma iniciativa de prova, o réu ganhará a causa, se o autor não demonstrar a veracidade do fato constitutivo do seu pretenso direito.

Quando, todavia, o réu se defende através de defesa indireta, invocando fato capaz de alterar ou eliminar as consequências jurídicas daquele outro fato invocado pelo autor, a regra inverte-se. É que, ao se basear em fato modificativo, extintivo ou impeditivo do direito do autor, o réu implicitamente admitiu como verídico o fato básico da petição inicial, ou seja, aquele que causou o aparecimento do direito que, posteriormente, veio a sofrer as consequências do evento a que alude a contestação.

O fato constitutivo do direito do autor tornou-se, destarte, incontroverso, dispensando, por isso mesmo, a respectiva prova (art. 334, n.º III).

Aplicando-se este conceito à lide tributária, pode-se afirmar que à autoridade lançadora incumbe o ônus da prova da ocorrência do fato jurídico tributário ou da infração que deseja imputar ao contribuinte, enquanto que ao contribuinte incumbe provar atos impeditivos do nascimento da obrigação tributária ou de sua extinção, ou requisitos constitutivos de uma isenção ou outro benefício tributário.

À legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que reproduzem este conceito. Assim é que, nos casos de lançamentos de ofício, não basta a afirmação, por parte da autoridade fiscal, de que ocorreu o ilícito tributário; pelo contrário, é fundamental que a infração seja devidamente comprovada, como se depreende da parte final do *caput* do artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972, que determina que os autos de infração e notificações de lançamento “deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”. De outro lado, ao contribuinte a legislação impõe o ônus de provar o que alega em face das provas carreadas pela autoridade fiscal, como expresso no inciso III do artigo 16 do mesmo Decreto nº 70.235/1972, que determina que a impugnação conterà “os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir”.

A distribuição do ônus da prova possui ainda certas características quando se trata de glosa de créditos do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Esclarece-se, sucintamente, que para a Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins a não cumulatividade consiste na possibilidade de se deduzir, do valor a ser recolhido, créditos calculados sobre encargos da pessoa jurídica, tais como matéria-prima, energia elétrica e aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos.

A técnica foi assim esclarecida por Heleno Taveira Torres:

A nova técnica de apuração da base de cálculo dos tributos acima indicados consiste na permissão para serem descontados da base de cálculo da pessoa jurídica, apurada sobre a receita bruta, os valores relativos a certas operações de entradas de bens, encargos, custos e despesas. Encontrada a base de cálculo não-cumulativa, aplica-se então a respectiva alíquota, pertinente ao regime geral ou a algum regime especial, se houver.

[...]

Uma das principais inovações dessa nova legislação foi, sem dúvida, a introdução de um novo método para promover o benefício da não-cumulatividade, afastando-se da técnica usada no IPI e no ICMS, de tomadas de créditos nas operações anteriores para compensações com débitos das operações futuras, pagando-se exclusivamente a diferença verificada entre ambos.

[...]

Na nova modalidade, cada pessoa jurídica apura sua base de cálculo, sem qualquer direito a crédito; mas, sim, afastadas as exclusões legais, mediante a dedução dos 'descontos', permitidos por lei, de determinadas receitas da chamada 'receita bruta'. Desse modo, há dois cálculos a fazer: i) aquele de apuração dos descontos (modalizado em permitido); e o outro, ii) de apuração da base de cálculo do débito da pessoa jurídica (modalizado em obrigatório), a título de receita bruta resultante do total de receitas, excluídas aquelas que a lei determina e operado o respectivo desconto permitido por lei.²

Desta forma, neste regime mantém-se a premissa de que compete a autoridade fiscal comprovar a ausência de recolhimentos em relação matéria tributável desta contribuições, qual seja a receita bruta do contribuinte.

Quanto aos créditos, todavia, diante das particularidades deste regime tributário, estes se encontram na esfera do dever probatório dos contribuintes. Tal afirmação decorre da simples aplicação da regra geral, qual seja a de que àquele que pleiteia um direito tem o dever de provar os fatos que geram este direito.

Assim, em sendo os créditos deste regime tributário um benefício que permite ao contribuinte diminuir o valor do tributo a ser recolhido, cumpre ao contribuinte que quer usufruir deste benefício o ônus de provar que possui este direito.

Desta forma, o direito aos créditos da não cumulatividade, utilizados para desconto da contribuição devida, ou para ressarcimento ou compensação nas situações permitidas pela legislação, exige que o contribuinte comprove a existência dos fatos que geram este direito.

Exige-se, portanto, a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório; documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito.

Caso o contribuinte não comprove possuir este direito, seus créditos devem ser cancelados, sendo exigida a contribuição devida que estava acobertada por estes créditos.

No tocante a realização de diligências probatórias, destinadas à verificação da exatidão das informações trazidas pelos contribuintes, é preciso ter em conta que as diligências não podem ter por finalidade suprir o ônus da prova colocado às partes, mas sim de elucidar questões pontuais mantidas controversas mesmo em face dos documentos trazidos pelo contribuinte; em outras palavras, as diligências servem para esclarecer pontos duvidosos específicos, e não para que a autoridade fiscal, diante da falta de comprovação da existência do crédito, supra tal omissão do contribuinte.

No caso em análise, ao contribuinte cumpre o ônus de trazer os elementos de prova que demonstrem a existência do crédito. E tal demonstração, no caso das pessoas jurídicas, está, por vezes, associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldem tais registros. Assim, para comprovar a existência de um crédito vinculado a um registro contábil, não basta apresentar o registro, mas também indicar, de forma específica, que documentos estão associados a que registros; ainda, é importante, quando a natureza da operação escriturada/documentada for importante para a caracterização ou não do direito creditório, que a descrição da operação constante dos registros e documentos seja clara, sem abreviaturas ou códigos que dificultem ou impossibilitem a perfeita caracterização do negócio.

Em regra, portanto, cumpre ao contribuinte vincular registros contábeis a documentos fiscais, estabelecendo com clareza a natureza das operações por eles instrumentadas, não lhe sendo lícito simplesmente juntar uma massa de documentos ao processo, sem indicação individualizada de a quais registros se referem. A atividade de "provar" não se limita, no mais das vezes, a simplesmente juntar documentos aos autos; nos casos em que se tem inúmeros registros associados a inúmeros documentos, provar significa associar registros e documentos de forma individualizada, do mesmo modo que, no caso das provas indiciárias, exige-se a contextualização dos fatos por via do cruzamento dos indícios.

Não é lícito ao julgador dispensar a autoridade fiscal ou o contribuinte, conforme o caso, do ônus que a lei impõe a cada um deles; tanto quanto não lhe é lícito valer-se das diligências e perícias para, por vias indiretas, suprir o ônus probatório que cabia a cada parte. Diligências existem para resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica. Já as perícias existem para fins de que sejam dirimidas

questões para as quais exige-se conhecimento técnico especializado, ou seja, matéria impassível de ser resolvida a partir do conhecimento das partes e do julgador.

De se ressaltar, igualmente, que o fato de o processo administrativo ser informado pelo princípio da verdade material, em nada macula tudo o que foi até aqui dito. É que o referido princípio destina-se a busca da verdade que está para além dos fatos alegados pelas partes, mas isto num cenário dentro do qual as partes trabalharam proativamente no sentido do cumprimento do seu *onus probandi*. Em outras palavras, o princípio da verdade material autoriza o julgador a ir além dos elementos de prova trazidos pelas partes, quando tais elementos de prova induzem à suspeita de que os fatos ocorreram não da forma como esta ou aquela parte afirma, mas de uma outra forma qualquer (o julgador não está vinculado às versões das partes). Mas isto, à evidência, nada tem a ver com propiciar à parte que tem o ônus de provar o que alega, a oportunidade de, por via de diligências, produzir algo que, do ponto de vista estritamente legal, já deveria compor, como requisito de admissibilidade, o pleito desde sua formalização inicial.

Por fim, da mesma forma que não se pode usar as diligências como meio de suprir o ônus probatório não cumprido pelas partes, também não se pode exigir que o julgador da questão controversa promova, ele próprio, a contextualização dos elementos de prova juntados ao processo.

Em resumo, ao longo deste processo será adotado o critério acima posto, qual seja o de que só é passível de aferição o crédito em relação ao qual o contribuinte define, com clareza, a natureza da operação que o originou.

O conceito de insumos

As Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 instituíram um sistema legal de abatimento de créditos em relação a determinados gastos, apurados mediante a aplicação das alíquotas especificadas para estas contribuições (1,65% para a Contribuição para o PIS/Pasep e 7,6% para a Cofins).

O legislador adotou o critério de listar expressamente os bens e serviços capazes de gerar créditos, dispostos no artigo 3º destas leis:

Lei nº 10.833/03

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto

em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Como se percebe, as hipóteses passíveis de geração de créditos não abarcam a totalidade das despesas e custos que as pessoas jurídicas possuem, estando ausentes, por exemplo, as despesas financeiras. Ressalte-se que tais despesas, originalmente, geravam direito a créditos, mas esta possibilidade foi extinta pela Lei nº 10.865 de 30 de abril de 2004.

A hipótese de geração de créditos que mais gera controvérsia entre o Fisco e os contribuintes refere-se ao inciso II deste artigo, que permite o creditamento em relação a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

O termo insumos, de origem econômica, traduzido do termo inglês *input*, compreende, de um modo geral, bens ou serviços utilizados na produção de um outro bem ou serviço.

Inclui, em sua acepção mais ampla, cada um dos elementos que entram no processo de produção de mercadorias ou serviços, e são necessários para a sua produção, tais como matérias-primas, bens intermediários, máquinas e equipamentos, capital e trabalho humano.

Diferentemente dos bens adquiridos para revenda, os insumos são comprados pelos produtores ou prestadores de serviço para consumo em suas atividades.

Na indústria, podem integrar o produto final, como as matérias primas, podem servir para alimentação de máquinas, como os combustíveis, ou podem ser utilizados para a manutenção do parque fabril, como os lubrificantes.

Insumo, desta forma, pode ser entendido como todos os fatores de produção que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços, sejam eles diretos, como as matérias-primas, ou indiretos, como a mão-de-obra, energia, e os tributos.

O vocábulo, em seu sentido jurídico, foi desta forma conceituado por Maria Helena Diniz:

*Insumo. Economia Política. 1. Despesas e investimentos que contribuem para um resultado ou para obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumo final. 2. É tudo aquilo que entra (input), em contraposição ao produto (output), que é o que sai. 3. Trata-se de combinação de fatores de produção, diretos (matéria-prima) e indiretos (mão-de-obra, energia, tributo), que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços.*³

Marco Aurélio Greco⁴ distingue os insumos em econômicos e funcionais. Insumos econômicos seriam aqueles que incluem os fatores de produção, como o capital e o trabalho; já os funcionais englobam todos os elementos que integram o processo produtivo, como máquinas, equipamentos, matérias-primas, trabalho humano, embalagens, etc..

Observa-se, todavia, que nem toda aquisição de bens não duráveis será caracterizada como compra de insumo. É necessário que as despesas sejam relacionadas às atividades da pessoa jurídica. Desta forma, despesas com familiares de executivos, por exemplo, nunca são considerados insumos, mesmo que tenham sido custeadas pela pessoa jurídica.

Analisando-se os elementos que permitem o desconto de créditos na Contribuição para o PIS/Pasep e na Cofins, verifica-se que eles tomam por base bens adquiridos para revenda (inciso I), bens do ativo permanente (incisos VI e VII), insumos necessários à produção (inciso II), serviços (inciso IX), bem como outros custos e despesas incorridos com a atividade empresarial (incisos III, IV, V e X).

³ DINIZ, Maria Helena. Dicionário Jurídico. Vol 2, São Paulo: Saraiva, 1988, p. 870

⁴ GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da Cofins. In Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS. PAULSEN, Leandro (coord.). São Paulo: IOB-Thompson, 2004, p. 113

Da análise das hipóteses acima expostas, constata-se que os créditos abrangem, de forma selecionada, insumos econômicos e funcionais.

Observa-se ainda que, dentre as hipóteses passíveis de geração de créditos, o inciso II do artigo 3º das leis nº 10.637/02 e 10.833/03 permite o desconto de créditos sobre as aquisições de insumos empregados na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

O termo “insumos”, incluído dentre as hipóteses de creditamento, que por sua vez são constituídas por “insumos” em significado amplo, como não poderia deixar de ser, gerou uma infinidade de divergências em relação ao seu significado.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), órgão competente para emissão de normas complementares referentes ao sistema tributário nacional, definiu como insumos apenas as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem que sejam utilizados em *“ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação”*⁵.

Adotou-se, nestes atos, o entendimento exposto no Parecer Normativo COSIT nº 65/79 acerca do conceito de insumos – tal ato, contudo, versa sobre o IPI.

Alguns julgados deste Conselho, de forma diametralmente oposta, defendem que o conceito de insumo aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins deve ser o mesmo aplicável ao Imposto de Renda, baseado em que, para se auferir lucro, é necessário antes se obter receita.

Entendem, desta forma, que a materialidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é mais próxima daquela estabelecida para o IRPJ do que daquela prevista para o IPI.

Assim sendo, baseado na natureza das respectivas hipóteses de incidência (receita/lucro/industrialização), o conceito de custos previsto na legislação do IRPJ (artigo 290 do RIR/99), bem como o de despesas operacionais previsto no artigo 299 do RIR/99, seria mais próprio de ser aplicado a estas contribuições do que o conceito previsto na legislação do IPI.

Entendo, contudo, que a melhor forma de definição conceito de insumos passa pela análise da figura tributária ao qual este conceito foi estabelecido, qual seja da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. E, tendo em vista que o cerne de uma figura tributária é a sua materialidade econômica, no caso das contribuições em tela esta definição exige que se verifique “a receita ou o faturamento”, nos termos da CF/88, e mais especificadamente a receita bruta, ou “o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”, conforme previsto pelas leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

Este entendimento inviabiliza a defesa do conceito de insumos estabelecido pelas Instruções Normativas expedidas pela RFB, que reproduzem o conceito de insumos estabelecido pela legislação do IPI.

Esclarece-se que o IPI possui como elemento nuclear as operações de industrialização, assim entendidas aquelas que modificam a natureza ou a finalidade de

⁵ Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, art. 66, §5º e Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, art. 8º, §4º.

produtos, ou os aperfeiçoem para o consumo, fato jurídico com profundas diferenças em relação às contribuições em tela.

Em que pese a receita bruta de uma pessoa jurídica ter por base, entre outras receitas, aquelas decorrentes de operações de industrialização, a materialidade jurídica receita em nada corresponde a destas operações.

Da mesma forma, não se mostra apropriada a utilização do conceito de insumos adotado na legislação do Imposto de Renda.

Este tributo incide sobre o acréscimo patrimonial da pessoa jurídica, denominado renda ou lucro. Não se confunde, de forma alguma, com receita bruta, que possui sentido bem mais amplo, compreendendo qualquer quantia percebida.

Mesmo que se possa falar que a materialidade jurídica “renda” é mais próxima a “receita” do que “operações de industrialização”, ainda assim as diferenças entre estas figuras impedem que se adote, pura e simplesmente, os entendimentos já consolidados na legislação do Imposto de Renda para a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Desta forma, a busca do conceito de insumos para estas contribuições impõe que se verifique a base econômica destas, ou seja, a receita bruta.

Por outro ângulo, tendo em vista a ausência de uma verdadeira cadeia econômica relacionada à receita bruta, posto dizer respeito a cada contribuinte individualmente considerado, as proposições existentes para as demais exações tributadas pelo regime da não-cumulatividade, quais sejam o IPI e o ICMS, tampouco podem ser utilizadas sem que sejam feitas as devidas adaptações.

Assim sendo, em consonância com o pensamento de Marco Aurélio Greco⁶, mostra-se necessário, para definição do conceito de insumos, a visualização do processo formativo da receita daquela pessoa jurídica. E este processo formativo da receita inclui todos os elementos, sejam eles físicos ou funcionais, necessários para a obtenção desta receita.

Claro que este entendimento não pode vir dissociado das hipóteses previstas na legislação como passíveis da geração de créditos.

O legislador especificou, no artigo 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03, quais situações passíveis de geração de créditos, deixando de fora desta lista determinados custos e despesas.

Caso a lei tivesse por objetivo adotar a generalidade, bastaria fazer uma alusão genérica a toda e qualquer despesa ocorrida e que estivesse sujeita, anteriormente, à tributação pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins.

Como esta não foi a forma adotada pela legislação, não se pode entender como insumos despesas que dizem respeito a todo e qualquer aspecto da atividade de uma empresa.

⁶ GRECO, Marco Aurélio. Não cumulatividade do PIS/PASEP e da Cofins. In Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS. PAULSEN, Leandro (coord.). São Paulo: IOB Thompson, 2004, pp.

Pois bem, o artigo 3º destas leis, ao falar de “insumos”, restringe aqueles utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Desta forma, excluem-se deste critério todos os gastos que digam respeito à formação de receitas diferentes daquelas referentes a prestação de serviços ou a produção de bens, tais como as despesas financeiras.

Isto não quer dizer que tais despesas não possam gerar créditos caso se enquadrem em alguma outra hipótese incluída no artigo 3º, apenas que não se caracterizam como insumos no teor do inciso II deste artigo.

Pelo mesmo raciocínio, as despesas administrativas, por não terem relação ao processo formativo da receita na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens, não geram direito a crédito.

Outro aspecto importante para a definição de determinado bem como insumo é o momento em que este bem é utilizado, se antes, durante ou após o término do processo produtivo.

Como já esclarecido, apenas os bens utilizados no processo produtivo são considerados insumos, de forma que os bens utilizados antes de iniciada a produção, ou após o término desta, não são considerados insumos para fins de geração de créditos.

Do exposto, conceituamos insumo para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins como sendo toda aquisição de bens ou serviços necessários para a percepção de receitas decorrentes da prestação de serviços ou da produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Excluem-se deste conceito as aquisições que, mesmo referentes à prestação de serviços ou produção de bens, não se mostrem necessárias a estas atividades, adquiridas por mera liberalidade, ou por serem necessárias a outras atividades desta pessoa jurídica.

Também não se enquadram como insumos os bens destinados ao ativo imobilizado, posto que os créditos referentes a estes bens estão incluídos em hipóteses distintas de creditamento, e devem ser apropriados por meio de cálculo de depreciação.

Ultrapassadas as exposições iniciais sobre a matéria, é possível adentrarmos na lide propriamente dita.

Do pedido de diligência e perícia

A contribuinte requer a nulidade do acórdão recorrido, devido a não ter sido concedido o pedido de diligência e perícia, bem como solicita a este órgão julgador a realização de prova pericial, tendo formulado quesitos e nomeado perito.

Em relação ao tema, o inciso IV do art. 16 e o art. 18, do Decreto nº 70.235, de 1972 assim dispõe:

Art. 16 - A impugnação mencionará:

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

Autenticado digitalmente em 12/02/2016 por CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO, Assinado digitalmente em 12/02/2016 por CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO, Assinado digitalmente em 20/02/2016 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA

Impresso em 23/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

[...]

IV - as diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

§ 1º - Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

Art. 18 – A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligência ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine.

Constata-se, de pronto, que compete a autoridade julgadora a determinação de procedimentos de diligências e perícias quando entender que estas são necessárias para a solução do litígio, de forma que inexistem vícios em decisão que nega a realização de instrução probatória quando entender pela sua desnecessidade. Nega-se, portanto, o pedido de nulidade da decisão recorrida.

Quanto ao pleito formulado a este órgão julgador, esclarece-se que a perícia, bem como a diligência, tem por objetivo a comprovação de elementos ou fatos que a contribuinte não pode trazer aos autos. Trata-se de um meio de prova que permite o esclarecimento de dúvida sobre questão técnica, cuja solução necessite de conhecimentos especializados. A perícia, todavia, não é necessária quando o fato probante possa ser demonstrado com a juntada de documentos ou pela realização de diligência.

No caso ora examinado, os quesitos formulado pela defesa poderiam ser respondidos pela própria interessada mediante o exame de provas documentais, cuja guarda e conservação lhe compete.

Tais questionamentos podem ainda ser respondidos pela simples análise das peças que estão juntadas neste processo, tais como o relatório da fiscalização e seus demonstrativos e planilhas.

Cabe ao autuado apontar os erros que porventura existem na verificação fiscal, já que tem condições para isso, por possuir conhecimentos dos fatos e documentos e relatórios que serviram de base ao despacho decisório.

Conclui-se, portanto, que os elementos probatórios contidos no processo são suficientes para formar a livre convicção do julgador acerca da lide em tela, sendo desnecessária a produção de novas provas ou informações adicionais para a solução do litígio.

Desta forma, indefere-se o pedido perícia formulado na peça recursal.

Da prejudicial de conexão

A recorrente pleiteia que o presente processo seja analisado em conjunto com o Auto de Infração nº 13005.001262/2010-12, pois ambos se referem ao mesmo sujeito passivo

e a comprovação das alegações depende dos mesmos elementos de prova - com a homologação integral do crédito de PIS, relativamente ao 4º trimestre de 2009.

Em relação ao pleito, o citado Auto de Infração encontra-se incluído em pauta para esta mesma sessão de julgamento, possibilitando a sua apreciação conjunta.

Da divergência de valores apresentados no PER/Dcomp e no Dacon

A recorrente, em confuso tópico de seu recurso voluntário, sustenta que as divergências verificadas pela autoridade fiscal, e que ensejaram na glosa do créditos solicitados não declarados no Dacon, decorrem justamente de problemas no sistema eletrônico da RFB, que não disponibilizaria campos específicos para a demonstração correta de seu crédito.

Pois bem, em que pese os argumentos apresentados pela recorrente, verdade é que a recorrente não trouxe aos autos os documentos capazes de comprovar seu direito creditório.

O Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – Dacon – é um documento no qual os contribuintes informam ao Fisco todas as operações que influenciam a apuração do valor devido do PIS e da Cofins.

Trata-se de um documento de grande relevo para a atividade de verificação da regularidade da apropriação de créditos das contribuições em tela, devendo espelhar os valores constantes da escrituração fiscal dos contribuintes.

Os contribuintes, caso cometam equívocos na formulação do documento, podem comprovar seus créditos por outros meios probatórios, notadamente seus livros e documentos fiscais.

No caso em tela, não trouxe a recorrente nenhum documento capaz de demonstrar que possui créditos em valores superiores aos declarados em seu Dacon, de forma que se mostra correta a glosa promovida pela autoridade fiscal.

Da glosa dos créditos com insumos

A recorrente sustenta a nulidade das glosas em relação a insumos por falta de demonstração do fundamento legal infringido.

Observo, contudo, que o fundamento legal é justamente aquele ao qual a recorrente se socorre em seu recurso voluntário, e que foi devidamente esclarecido nos atos praticados pela RFB, qual seja art. 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Desta forma, indefere-se o pedido de nulidade formulado pela recorrente.

A contribuinte sustenta ainda que os insumos cujas aquisições foram glosadas se enquadram no benefício insculpido no art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, com o seguintes argumentos:

(i) os serviços de obra civil são realizados no setor de fabricação da ração, imprescindíveis para manter o prédio dentro das condições exigidas pelo Poder Público;

(ii) a análise laboratorial é indispensável, por destinar-se à realização de pesquisa, isolamento e sorotipificação de salmonela, também exigidas pelo Poder Público;

(iii) a limpeza também é indispensável, por tratar-se de limpeza operacional do frigorífico, que deve ser mantido higienizado de forma a atender às exigências do Ministério da Agricultura;

(iv) o mesmo se observa quanto à locação da indumentária (vestimentas, calçados, luvas) utilizada dentro do setor produtivo, também indispensável à produção em razão de exigências da autoridade fiscal sanitária;

(v) a gestão energética é utilizada para manutenção e operação das máquinas de geração frio, de ar comprimido e de energia elétrica, através da qual se busca otimizar a utilização da energia elétrica empregada na produção e na fabricação dos alimentos;

(vi) prestação de serviço de transporte de funcionários também se enquadra na norma do creditamento.

Em atenção ao alegado, conforme já exposto no início do voto, adota-se o conceito de insumo para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins como sendo toda aquisição de bens ou serviços necessários para a percepção de receitas decorrentes da prestação de serviços ou da produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Excluem-se deste conceito as aquisições que, mesmo referentes à prestação de serviços ou produção de bens, não se mostrem necessárias a estas atividades, adquiridas por mera liberalidade, ou por serem necessárias a outras atividades desta pessoa jurídica.

Tendo em vista o exposto, a definição da lide passa por verificar se os serviços contratados pela recorrente, de fato, são necessários para a percepção de suas receitas, para assim enquadrarem-se como insumos.

Em relação as despesas com serviço de transporte de funcionários, entendo que tal serviço não faz parte do processo produtivo da recorrente, mostrando-se correta a glosa dos créditos. O transporte de funcionários corresponde a despesa administrativa relacionada ao corpo funcional, o que não gera direito a créditos.

Da mesma forma, no tocante aos serviços de construção civil, mostra-se correta a decisão recorrida ao manter a glosa. O serviço não foi utilizado no processo produtivo, mas sim na manutenção e melhorias de seus imóveis.

Assim sendo, as despesas com obras de construção civil geram créditos apenas na forma de benfeitorias em imóveis, por meio de depreciação de bens do ativo imobilizado. Em não este o pleito da recorrente, mostra-se correta a decisão recorrida de manter a glosa em relação a tais despesas.

As demais despesas cujos créditos fora glosados correspondem a análise laboratorial de produtos, limpeza operacional do frigorífico, locação de indumentária utilizada dentro do setor produtivo e gestão energética do maquinário da produção.

Tais despesas, notoriamente, correspondem a aquisição de bens ou serviços necessários para a percepção de receitas decorrentes da produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Desta forma, geram direito à apropriação de créditos no regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins.

Reforma-se, neste ponto, a decisão recorrida.

Do crédito presumido da agroindústria

Foi glosado o crédito presumido previsto pelo art. 8º da Lei nº 10.925/2004 por diversos motivos, como o percentual dos insumos utilizados na criação de aves que pertence aos parceiros agrícolas, ou o percentual utilizado para o cálculo do crédito presumido, tendo a recorrente contestado tais fundamentos.

Observo, contudo, que existe outro motivo, devidamente salientado pela autoridade fiscal como fundamento da negativa de ressarcimento destes créditos, que se sobrepõe as estas discussões, qual seja a não previsão pelo ordenamento jurídico da possibilidade de ressarcimento deste crédito presumido.

Neste ponto, observa-se que, em que pese as alegações postas pela recorrente, o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 é claro ao estabelecer que o crédito presumido decorrente das aquisições que menciona somente poderia ser deduzido do valor devido da Contribuição ao PIS e da Cofins não-cumulativos, não havendo a possibilidade de efetivar-se ressarcimento dos mesmos.

O próprio art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, que prevê a possibilidade de compensação e ressarcimento de créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins, restringe-se aos créditos apurados na forma do art. 3º da referida lei.

O artigo 36 da Lei nº 12.058/2009, suscitado pela recorrente, tampouco modifica este entendimento, ao menos no que tange às atividades da interessada.

Tal dispositivo, de fato, estabeleceu regra que permite o ressarcimento do saldo de créditos presumidos existentes na data de 13/10/2009, mas apenas em relação aos bens classificados nos códigos 01.02, 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21 e 02.06.29 da NCM. Desta forma, tal dispositivo diz respeito apenas as pessoas jurídicas que participam do setor de criação de bovinos, situação a qual a recorrente, atuante no setor de aves, não aproveita.

Assim sendo, por falta de previsão legal, conclui-se que a recorrente não possui direito ao ressarcimento dos créditos presumidos previstos no artigo 8º da Lei nº 10.925/2004.

Desta forma, deve ser mantida a glosa referente à utilização do crédito presumido em tela com fins de ressarcimento.

Com base neste entendimento, e tendo em vista que a lide se restringe a um pedido de ressarcimento efetuado pela recorrente, restam prejudicados os demais argumentos acerca do benefício fiscal.

Dos serviços de frete internacional.

Em relação à glosa de créditos com despesas relacionadas ao serviço de frete internacional, não está em discussão o fato de tais gastos correspondem a despesas com frete na operação de venda, passíveis, a princípio, de gerar créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins. A fiscalização entendeu que tais despesas não geram direito a crédito devido a terem como contratado pessoa jurídica não domiciliada no território nacional.

A recorrente sustenta ter contratado o serviço junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País, condição que é imposta pela Lei nº 10.833/03 para a apropriação do crédito.

A fiscalização, por seu turno, sustenta que a pessoa jurídica a quem se refere a recorrente não é o transportador, mas sim seu agente marítimo.

Delimitada a lide, esclarece-se que o agente marítimo tem por função exercer a representatividade do armador em uma determinada localidade. Sinteticamente, sua função, na condição de auxiliar da navegação, é o de colaborar com a empresa armadora nas tarefas da armação e do transporte marítimo, dentre as quais se destaca a angariação de carga para os espaços disponíveis do navio (*slot charters*) e o controle das operações portuárias de carga e descarga.

A definição legal do agente marítimo, por sua vez, encontra-se estampada no art. 1º, III, da Portaria 48/95 da Secretaria de Vigilância Sanitária, vinculada ao Ministério da saúde, a qual define-o como “*pessoa qualificada para representar um transportador e por ele ou em seu nome, autorizar todas as formalidades relacionadas com a entrada e despacho de embarcação, tripulação, passageiro, carga e provisão de bordo*”.

O agente marítimo, portanto, é a pessoa jurídica que o armador nomeia como seu mandatário, encarregando-o de representá-lo comercialmente, perante os contratantes de seus serviços, e também perante as autoridades administrativas dos portos de partida e destino.

Em relação a sua natureza jurídica, opera o agente marítimo sob a figura do artigo 658 do Código Civil de 2002, como *mandatário* profissional do armador, que é verdadeiro encarregado do serviço de transporte.

O STJ se pronunciou nesse sentido, conforme voto proferido pela Ministra Eliana Calmon, do qual se extraiu o excerto abaixo transcrito:

O agente marítimo, relata Danielle Machado Soares (SOARES, Danielle Machado. O agente marítimo e sua responsabilidade jurídica. In: Revista de Direito do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, n.º 63, abril/junho 2005, p. 52), surgiu como mero auxiliar dos capitães dos navios nos portos estrangeiros.

Nessa função, apenas facilitava o trâmite e os despachos diante das autoridades locais e dos comerciantes. Com a evolução do comércio marítimo e o aumento da rotatividade das embarcações, passou a praticamente substituir os capitães no tocante às questões técnicas provenientes do negócio marítimo, tornando-se seu representante para atuar em seu nome, por sua

conta e nos seus interesses.

Hoje, a expressão agente marítimo ou ship broker denomina:

... pessoas encarregadas pelos armadores, ou por quem as suas vezes faça em cada caso particular, temporária ou permanentemente, do mandato de realizar as operações comerciais que originalmente corresponderiam ao capitão ou armador, nos portos de carga ou descarga, de ajudar o capitão em qualquer operação e de cuidar dos interesses do navio e da carga, não só perante as autoridades, mas também nas relações privadas (SOARES, Luiz Dantas de Souza Soares. Agente de navegação responsabilidade civil. In: Revista de direito mercantil, n.º 34, abril/junho 1979, p. 54).

O agente marítimo compromete-se a representar o navio em terra, praticando em nome do armador ou capitão os atos que esse teria de realizar pessoalmente. Vale-se, para isso, de contrato consensual, bilateral e oneroso que corresponde perfeitamente à idéia do mandato profissional, figura jurídica tratada no art. 658 do CC de 2002. (recurso especial no. 731.226, j. 20.09.2007) (grifo nosso)

Em sendo esta a natureza contratual existente entre armador e agente marítimo, os valores pagos foram pela recorrente ao agente marítimo pelo frete internacional de cargas na condição de mandatárias das empresas transportadoras. Estes, os armadores, que efetivamente perceberam tais valores.

Como consequência, em sendo o agente marítimo um mero representante da pessoa jurídica que efetivamente presta o serviço de transporte, atuando por meio de verba de representação paga pela empresa transportadora, deve-se verificar, para fins de atendimento da vedação prevista pelo artigo 3º, §3º, inciso I, da Lei no. 10.833/03, o domicílio da empresa que presta o serviço de transporte, e não de sua mandatária.

Assim sendo, tendo em vista que os contratos de transporte foram firmados com pessoas jurídicas não domiciliadas no Brasil, mostra-se correta a glosa promovida pela autoridade fiscal, devendo ser mantida a decisão recorrida neste ponto.

Da atualização monetária dos créditos pleiteados

A recorrente requer a atualização monetária de seus créditos.

Consta dos autos, contudo, decisão proferida pelo TRF da 4ª Região em ação promovida pela recorrente (fls. 36 a 41) que apresenta, entre as matérias enfrentadas, à aplicação de correção monetária em relação aos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Desta forma, tendo em vista que a recorrente ter submetido a matéria a apreciação do Poder Judiciário, a mesma renunciou ao seu direito de recorrer administrativamente sobre a matéria, razão pela qual dela não se toma conhecimento.

Ressalta-se que este entendimento encontra-se previsto na Súmula CARF nº1, abaixo transcrita, de observância obrigatória neste julgamento:

Processo nº 13053.000060/2010-39
Acórdão n.º **3201-001.977**

S3-C2T1
Fl. 604

Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Da conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para conceder os créditos pretendidos pela recorrente em relação a despesas com análise laboratorial de produtos, limpeza operacional do frigorífico, locação de indumentária utilizada dentro do setor produtivo e gestão energética do maquinário da produção, mantendo a decisão recorrida em relação aos demais créditos glosados.

Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto - Relator