



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13983.000008/2004-33  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-007.728 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de novembro de 2019  
**Recorrente** SADIA S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2002

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA.

Para os fatos geradores da contribuição para o PIS/Pasep, na modalidade não-cumulativa, ocorridos em dezembro de 2002, não poderá ser descontado o crédito presumido apurado pelas pessoas jurídicas que produzem mercadorias de origem animal ou vegetal.

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho Presidente'

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corinto Oliveira Machado, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Gerson Jose Morgado de Castro, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho.

**Relatório**

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade.

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, referente ao mês de dezembro de 2002, decorrentes das operações com o mercado

externo do interessado anteriormente identificado, apurados sob o regime da não-cumulatividade da mencionada Contribuição, no valor de **R\$ 1.501.505,96**, conforme requerimento à inicial, a ser compensado com débito da COFINS (código 2172) do período de apuração (PA) jan/2004, e do imposto de renda retido na fonte - IRRF incidente nos juros sobre remuneração de capital próprio (código 5706) do PA 03/07/2004, na forma das declarações de compensação (Dcomp), respectivamente, de fls. 05 e 15.

Após a análise do direito creditório do interessado pela autoridade administrativa local (DRF/Joaçaba/SC), foi exarado o Despacho Decisório n.º 75/2005 (fls. 156/168), que concluiu pelo reconhecimento apenas parcial do crédito postulado, no valor de R\$ 1.015.020,49, sob os seguintes fundamentos:

- após efetuadas verificações por amostragem, constatou-se que as receitas de exportação e operacional, informadas no Livro Registro de Saída de Mercadorias e constantes dos arquivos magnéticos enviados pela empresa em resposta a intimações contra ela formuladas, coincidem com os valores informados nos demonstrativos e planilhas de cálculo; também em relação à aquisição de mercadorias, matérias-primas, insumos e custos, despesas e os encargos vinculados às receitas retro-mencionadas que geram direito a crédito, encontram-se as citadas aquisições escrituradas no Livro Registro de Entrada de Mercadorias e nos livros contábeis (Razão), constantes dos arquivos magnéticos encaminhados pelo interessado, não se detectando divergência de valores nas amostragens examinadas;
- entretanto, verifica-se que o interessado apropriou-se de crédito em valor superior ao devido nas seguintes rubricas:

**Crédito Presumido às pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal** - não há previsão legal para o compute de tal crédito presumido, para os meses de dezembro/2002 e janeiro/2003, já que, inobstante a Medida Provisória (MP) n.º 66/2002 tenha previsto a concessão do crédito presumido, fato é que, posteriormente, o Poder Executivo, com a conversão em lei da referida MP (na Lei n.º 10.637/2002), vetou o dispositivo que previa tal concessão, e, somente com a edição da MP n.º 107/2003, transformada na Lei n.º 10.684/2003, com vigência a partir de 1º de fevereiro de 2003, o dispositivo em questão voltou a ser incluído, permitindo, portanto, somente a partir desta data, a utilização de tal crédito, entendimento esse que se encontra corroborado pelo Ato Declaratório Interpretativo n.º 02, de 14/03/2003 (valor do crédito do PIS glosado: R\$ 425.831,55);

**Crédito de Serviços Pagos a Pessoa Física** - o valor de R\$ 2.008,20, conforme nota fiscal n.º 84644, que se refere a insumos pagos a pessoa física, na rubrica "Fretes materiais a PF", deve ser glosado, uma vez que o § 3º do art. 3º da Lei n.º 10.637/2002 veda a sua utilização (valor do crédito do PIS glosado: R\$ 33,13);

**Serviços Utilizados como Insumos** - deve ser glosado o valor de R\$ 3.472.848,01, que se refere a: despesas de assessoria, planejamento e consultoria (Anexo 1, fl. 102); despesas médicas (Anexo 2, fls. 103/109); despesas com seguro (Anexo 3, fl. 110); despesas com segurança, vigilância e limpeza (Anexo 5, fls. 111/112); despesas com telecomunicações (Anexo 6, fls. 113/120); despesas de viagem e locomoção (Anexo 8, fl. 121), despesas diversas, tais como com encadernações, locação de veículos, serviços de limpeza de veículo/reparo de pneus, serviço de guincho, chapeação e pintura de veículo, serviços de locução de rádio, serviços de sinalização, tinta automotiva, restaurantes, refeições, lanches, panificadora, casas de carne, de peixes, com supermercados, bebidas, suprimentos de informática, confecção de chaves e fotografias e imagens, brindes e mudanças, joalheria, decoração e lojas de vestuário, sindicatos (Anexo 9, fls. 122/148); despesas ativáveis em construções (Anexo 7, fls. 149/152); despesas com conservação e manutenção de instalações (Anexo 10, fl. 153), uma vez que somente podem ser considerados como insumos os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à produção dos serviços ou fabricação dos bens, ou seja, quando aplicados ou consumidos diretamente na produção dos bens ou na produção dos serviços, sendo que, no caso dos desembolsos com gastos que devem ser ativados (Anexo 7),

representados por projetos e mão-de-obra na construção de instalações ou reformas, efetuados a construtoras e empreiteiras, como tais gastos contribuem para mais do que um exercício, segundo a técnica contábil devem os mesmos ser ativados para futura depreciação (valor do crédito do PIS glosado: R\$ 57.301,99);

**Pagamentos Registrados em Duplicidade** - ainda em relação à “aquisição de serviços de pessoa jurídica”, constatou-se a duplicidade de registro, ou seja a indicação de pagamento para o mesmo fornecedor, mesmo número de nota fiscal, impondo-se efetuar a exclusão do valor de R\$ 204.733,71 nessa situação, de acordo com o demonstrado no Anexo 4, fl. 154 (valor do crédito do PIS glosado: R\$3.378,11);

Considerando-se as glosas acima descritas, a autoridade administrativa local promoveu, então, nova apuração dos créditos do PIS não-cumulativo supostamente existentes em favor do interessado, utilizando-se, em relação às aquisições, custos e despesas vinculados às operações de exportação, que dão origem aos créditos passíveis de ressarcimento/compensação, o percentual das receitas de exportação em relação à receita bruta total da empresa, e, portanto, do método do rateio proporcional (cf. art. 3º, parágrafo único, da IN SRF nº 387/2004) eleito pelo interessado (vide resposta da empresa à fl. 51, item 5), após o quê concluiu-se pelo reconhecimento apenas parcial do crédito postulado, no valor de R\$ 1.015.020,49. •

Cientificado da decisão, em 23/03/2005 (v. fl. 168), o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 20/04/2005 (fls. 171/178) e documentos anexos de fls. 179/183 (procuração, fl. 179; atas e estatuto social, fls. 180/183), alegando, em síntese, que:

o crédito do PIS de dezembro de 2002 (crédito presumido - agroindústria) foi legitimamente feito pela empresa nos termos da MP nº 66/2002, mantida integralmente em vigor, conforme art. 62 da Carta Magna (CF/88), até o momento em que foi publicada a Lei nº 10.637/2002;

ou seja, no mês de dezembro de 2002 era garantido (pela MP nº 66/2002; art. 3º, § 5º, e art. 63, II) o aproveitamento de créditos, e o veto do Poder Executivo ao referido art. 3º, § 5º, do diploma legal (Lei nº 10.637/2002) em que foi convertida a referida MP nº 66/2002 só vale a partir da publicação da mencionada Lei, ou seja, a partir de 31/12/2002, sob pena de restar violado o art. 105 do CTN;

a Lei nº 10.637/2002 trouxe vetado o parágrafo da MP nº 66/2002 acima referido, que tratava do crédito presumido/agroindústria, com efeitos a partir de 01/12/2002, todavia, como ocorreu aumento da arrecadação (pela diminuição do crédito), é o caso de respeito ao art. 195, § 6º, da CF/88;

tendo em vista que a Lei nº 10.637/2002, além de retroagir indevidamente (efeitos para 01/12/2002), ainda majorou o recolhimento ao PIS, sem respeitar o art. 195, § 6º, da Carta Magna, o impugnante requer seja afastada a glosa determinada pela DRF/Joaçaba/SC;

a glosa de créditos de serviços pagos à pessoa física e de serviços que não se caracterizariam como insumos não se justifica, devendo ser reconhecido o direito de crédito em relação a todas as despesas necessárias à produção do resultado econômico, inclusive as referentes à mão-de-obra prestada por pessoa física, tal como se depreende do conceito de insumo, bem como do que prescreve a doutrina sobre dita matéria;

f) face ao exposto, requer o impugnante sejam canceladas as glosas determinadas pela DRF/Joaçaba/SC no que tange aos serviços em geral, e deferido integralmente o crédito inicialmente solicitado neste processo administrativo.

**À fl. 190, tendo em vista o contido na Portaria RFB nº 535, de 28/03/2008, que transferiu a competência para julgamento dos processos nela relacionados, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (DRJ/FNS/SC) para a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro II (DRJ/RJO-II), o presente processo foi encaminhado a esta DRJ/RJO-II, para julgamento.**

Em 07 de julho de 2009, através do Acórdão de Manifestação de Inconformidade nº **13-25.521**, a 5ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento no Rio de Janeiro II, **INDEFERIU** a Manifestação de Inconformidade.

A empresa foi intimada do Acórdão de Impugnação, via Aviso de Recebimento, em 02 de outubro de 2009, às e-folhas 204.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 03 de novembro de 2009, e-folhas 208 à 224.

Foi alegado:

- Da não-cumulatividade do PIS - MP 66/2002;
- Despesas com insumos — bens e serviços essenciais para a atividade da recorrente.

- DO PEDIDO

Em face do exposto, a Recorrente requer o regulai CONHECIMENTO e o INTEGRAL PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário a fim de reformar o acórdão da 5ª Turma da DRJ - Rio de Janeiro - RJ e cancelar as glosas levadas a efeito pela autoridade fiscal, bem como aplicar a Taxa Selic a partir do pedido de compensação.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Jorge Lima Abud

### **Da admissibilidade.**

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

A empresa foi intimada do Acórdão de Impugnação, via Aviso de Recebimento, em 02 de outubro de 2009, às e-folhas 204.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 03 de novembro de 2009, e-folhas 208.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

### **Da Controvérsia.**

Foi alegado o seguinte ponto no Recurso Voluntário:

- Da não-cumulatividade do PIS - MP 66/2002;
- Despesas com insumos — bens e serviços essenciais para a atividade da recorrente.

Passa-se à análise.

Trata o presente processo de pedido de restituição de créditos decorrentes da Contribuição ao Pis/Pasep (não-cumulativo) referente a custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior que não

puderam ser deduzidos na forma do inciso I do § 1º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso I do § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, cumulado com declaração de compensação (fls.05 e 15).

| I - CRÉDITO PRESUMIDO – AGROINDÚSTRIA   |               |
|-----------------------------------------|---------------|
| Valor Glosado – Base de cálculo.....R\$ | 36.868.532,18 |
| (=) Valor do Crédito do Pis.....R\$     | 425.831,55    |

É alegado às folhas 03 do Recurso Voluntário:

O acórdão afirmou que com o veto do Poder Executivo ao referido dispositivo no projeto de lei de conversão da MP 66/02, o crédito presumido - agroindústria não mais passou a ser passível de apropriação, a partir da vigência da Lei nº 10.637/2002, ou seja, a partir de 10/12/2002.

A Recorrente tem garantido pela legislação tributária o direito aos créditos glosados, tanto que, com o advento da EC nº 42/2003, a Constituição Federal garante o direito à integralidade dos créditos pleiteados, tendo em vista o redação do § 12, do artigo 195:

(...)

Ora, esta situação persistiu até 31/12/2002 quando foi publicada a Lei nº 10.637/2002, que teve o § 5º do art. 3º vetado. Ou seja, no mês de dezembro de 2002 era garantido (pela MP 66, art. 3º, § 5º e 63, II) o aproveitamento de créditos:

(...)

A Lei nº 10.637/2002 só produz seus efeitos a partir de sua publicação, sob pena de restar violado o art. 105, do CTN:

(...)

Logo, o crédito do PIS de dezembro de 2002 (crédito presumido - agroindústria) foi legitimamente feito pela empresa nos termos da MP 66/2002, mantida integralmente em vigor até o momento em que publicada a Lei nº 10.637/2002.

Observa-se com facilidade que a MP 66/02 garantiu o direito ao crédito presumido para a agroindústria (as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, destinados à alimentação humana ou animal), ou seja, que poderiam deduzir da contribuição para o PIS, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País.

A questão entre análise diz respeito à concessão do crédito presumido às "pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 11, e nos códigos 0504.00, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.13, 15.17 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul, destinados à alimentação humana ou animal".

Esta era a **previsão prescrita pelo art. 3º, § 5º**, da MP nº 66/2002:

§ 5º Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 11, e nos códigos 0504.00, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.13, 15.17 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul, destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da contribuição para o PIS/Pasep, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre

o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do **caput**, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País.

Com o veto do Poder Executivo ao referido dispositivo no projeto de lei de conversão da citada MP nº 66/2002, dito crédito presumido não mais passou a ser passível de apropriação, a partir da vigência da Lei de em que se converteu a referida MP nº 66/2002 (Lei nº 10.637/2002), ou seja, a partir de 01/12/2002.

Sobre a **vigência** dos dispositivos da Lei nº 10.637/2002, que tratam da apropriação de créditos no regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, veja-se a seguir o que prescreve a esse respeito o referido diploma legal:

Lei nº 10.637, de 30/12/2002:

**Art. 68. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:**

(...)

**II- a partir de 1º de dezembro de 2002, em relação aos arts. 1º a 6º e 8º.**

**(Grifo e negrito nossos)**

Ora, encontrando-se **literalmente exposto** na Lei nº 10.637/2002 que a apuração do PIS não-cumulativo dá-se, **a partir de 01/12/2002**, segundo as disposições daquela Lei, e se, na redação original do referido diploma legal, não mais passou a ser prevista, em função do veto do Poder Executivo, a apropriação do “crédito presumido - agroindústria” - somente posteriormente revigorado, a partir da edição da MP nº 107/2003, convertida na Lei nº 10.684/2003, com vigência a partir de 01/02/2003 - não há como, na presença de disposição expressa de lei dispor sobre a sua vigência, admitir a vigência do dispositivo que trata do crédito presumido em questão.

Diante da disposição expressa na Lei a respeito de sua vigência, não importam alegações sobre se referida disposição estaria perpetrando eventual infringência ao princípio de irretroatividade da lei tributária, previsto no art. 105, do Código Tributário Nacional.

Ademais, conforme já ressaltado pela autoridade administrativa local, verifica-se a existência de Ato Declaratório Interpretativo expedido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), esclarecendo perfeitamente o objeto da arguição do interessado, dando conta de que, para os fatos geradores do PIS não-cumulativo ocorridos em dezembro de 2002 e janeiro de 2003, não poderá ser descontado o “crédito presumido - agroindústria” em questão, nunca sendo demais reproduzir novamente o dispositivo que trata sobre essa matéria, constante do Ato em questão:

Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 02, de 14/03/2003:

**Art 3º Para os fatos geradores da contribuição para o PIS/Pasep, na modalidade não-cumulativa, ocorridos em dezembro de 2002 e janeiro de 2003:**

(...)

**II - não poderá ser descontado:**

(...)

**b) o crédito presumido do PIS/Pasep apurado pelas pessoas jurídicas que produzem mercadorias de origem animal ou vegetal, de acordo com o disposto nos §§ 5º e 6º do art. 3º da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002.**

Neste sentido, portanto, não há previsão legal para o cômputo de tal crédito presumido, para os meses de dezembro/2002 e janeiro/2003. De fato, somente com a edição da MP nº 107/2003, transformada na Lei nº 10.684/2003, com vigência a partir de 1º de fevereiro de 2003, tal dispositivo foi incluído, permitido, portanto, a partir desta data a utilização de tal crédito.

| II - CRÉDITO SERVIÇOS PAGOS A PESSOA FÍSICA |          |
|---------------------------------------------|----------|
| Valor Glosado – Base de cálculo.....R\$     | 2.008,20 |
| (=) Valor do Crédito do Pis.....R\$         | 33,13    |

Procede a glosa a título de crédito da indigitada contribuição, relativamente a rubrica “Fretes materiais a PF”, no montante de R\$ 2.008,20, de vez que se tratam de insumos pagos a pessoa física do senhor LUIZ FRANCISCO SABADIN, inscrito no CPF sob o nº 132.470.779-87, em 23/12/2002, conforme Nota fiscal nº 84644, uma vez que o § 3º do art.3º da Lei nº 10.637/2002, veda sua utilização:

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

- I. de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
- II. da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

- I. - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;
- II. - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;
- III. - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

| III - GLOSA - SERVIÇOS QUE NÃO SE CARACTERIZAM INSUMOS |                                                    |            |
|--------------------------------------------------------|----------------------------------------------------|------------|
| Anexo                                                  | Descrição                                          | Valor-R\$  |
| 1                                                      | Despesas de assessoria, planejamento e consultoria | 324334,10  |
| 2                                                      | Despesas médicas                                   | 1260829,79 |
| 3                                                      | Despesas com seguro                                | 207903,77  |
| 5                                                      | Despesas com segurança, vigilância e limpeza       | 411413,94  |
| 6                                                      | Despesas com telecomunicações                      | 203183,97  |
| 8                                                      | Despesas de viagem e locomoção                     | 5810,56    |
| 9                                                      | Despesas diversas                                  | 294916,97  |
| 7                                                      | Despesas Ativáveis - construções                   | 706303,08  |
| 10                                                     | Despesas com conservação e manutenção              | 58151,83   |
| Soma – Valor das glosas.....                           |                                                    | 3472848,01 |
| Valor do crédito do Pis.....                           |                                                    | 57.301,99  |

Para dirimir a questão, lança-se luzes no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, emitido com base no RESP 1.221.170/PR, que tem por conclusão:

- a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;
- b) **permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica;**
- c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);
- d) somente haverá insumos se o processo no qual estão inseridos os itens elegíveis efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço prestado a terceiros (esforço bem-sucedido), excluindo-se do conceito itens utilizados em atividades que não gerem tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados, etc.;
- e) **a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço;**
- f) a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas;
- g) para fins de interpretação do inciso II do caput do art. 32 da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, "fabricação de produtos" corresponde às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e "produção de bens" refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem: a transformação material de insumo(s) em um bem novo destinado à venda; ou o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados;
- h) havendo insumos em todo processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);
- i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);
- j) a parcela de um serviço-principal subcontratada pela pessoa jurídica prestadora-principal perante uma pessoa jurídica prestadora-subcontratada é considerada insumo na legislação das contribuições.

O repetitivo do STJ REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, pacificou o assunto.



TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

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

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

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

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

O fato é que o Recorrente não descreve as despesas, de modo que prejudica a aplicação dos critérios da essencialidade ou relevância.

O Recurso Voluntário, e-folhas 212 e 213, faz a seguinte referência:

(...) referem-se a despesas médicas; despesas com assessoria, planejamento e consultoria; despesas com segurança, vigilância e limpeza; despesas com telecomunicações; despesas ativáveis em construções; despesas diversas, tais como com encadernações, locação de veículos, serviços de limpeza de veículos/reparo de pneus, serviço de guincho, chapeação e pintura de veículos serviços de locação de rádio, serviços de sinalização, tinta automotiva restaurantes, refeições, lanches, panificadora, casas de carne, de peixes, com supermercados, bebidas, suprimentos de informática, confecção de chaves e fotografias e imagens, brindes e mudanças, joalheria, decoração e lojas de vestuário, sindicatos, que não se caracterizam como ‘insumos’, (...)

Para tanto, indispensável a presença da descrição de cada uma das despesas para que fossem avaliadas de acordo com os critérios da essencialidade ou relevância.

Sabemos que o momento apropriado para apresentação das provas que comprovem suas alegações é na propositura da manifestação de inconformidade. Temos conhecimento, também, que a regra fundamental do sistema processual adotado pelo Legislador Nacional, quanto ao ônus da prova, encontra-se cravada no art. 333 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

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.

Tal dispositivo é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, posto que a obrigação de provar está expressamente atribuída para a autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

Definida a regra que direciona o *onus probandi* no âmbito do processo administrativo fiscal, resta estabelecer o conceito de prova, sua finalidade e seu objeto.

O conceito de prova retirado dos ensinamentos de Moacir Amaral Santos:

No sentido objetivo, como os meios destinados a fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos. Mas a prova no sentido subjetivo é aquela que se forma no espírito do julgador, seu principal destinatário, quanto à verdade desse fatos. A prova, então, consiste na convicção que as provas produzidas no processo geram no espírito do julgador quanto à existência ou inexistência dos fatos.

Compreendida como um todo, reunindo seus dois caracteres, objetivo e subjetivo, que se completam e não podem ser tomados separadamente, apreciada como fato e como indução lógica, ou como meio com que se estabelece a existência positiva ou negativa do fato probando e com a própria certeza dessa existência.

Para Carnelutti:

As provas são fatos presentes sobre os quais se constrói a probabilidade da existência ou inexistência de um fato passado. A certeza resolve-se, a rigor, em uma máxima probabilidade.

Dinamarco define o objeto da prova:

....conjunto das alegações controvertidas das partes em relação a fatos relevantes para todos os julgamentos a serem feitos no processo. Fazem parte dela as alegações relativas a esses fatos e não os fatos em si mesmos. Sabido que o vocábulo prova vem do adjetivo latino probus, que significa bom, correto, verdadeiro, segue-se que provar é demonstrar que uma alegação é boa, correta e portanto condizente com a verdade. O fato existe ou inexistente, aconteceu ou não aconteceu, sendo portanto insuscetível dessas adjetivações ou qualificações. Não há fatos bons, corretos e verdadeiros nem maus, incorretos mentirosos. As alegações, sim, é que podem ser verdadeiras ou mentirosas - e daí a pertinência de prová-las, ou seja, demonstrar que são boas e verdadeiras.

Já a finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. Em outras linhas, um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

Em virtude dessas considerações, é importante lembrar alguns preceitos que norteiam a busca da verdade real por meio de provas materiais.

Dinamarco afirma:

Todo o direito opera em torno de certezas, probabilidades e riscos, sendo que as próprias certezas não passam de probabilidades muito qualificadas e jamais são absolutas porque o espírito humano não é capaz de captar com fidelidade e segurança todos os aspectos das realidades que o circulam.

O risco de errar ao presumir dimensiona-se na razão inversa à do grau de probabilidade de que a relação entre a ocorrência de um fato e a de outro se mantenha sempre. Quanto maior a probabilidade, menor o risco; menor a probabilidade, maior o risco a assumir.

Para entender melhor o instituto “probabilidade” mencionado professor Dinamarco, aduzo importante distinção feita por Calamandrei entre verossimilhança e probabilidade:

É verossimil algo que se assemelha a uma realidade já conhecida, que tem a aparência de ser verdadeiro. A verossimilhança indica o grau de capacidade representativa de uma descrição acerca da realidade. A verossimilhança não tem nenhuma relação com a veracidade da asserção, não surge como resultante do esforço probatório, mas sim com referência à ordem normal das coisas.

A probabilidade está relacionada à existência de elementos que justifiquem a crença na veracidade da asserção. A definição do provável vincula-se ao seu grau de fundamentação, de credibilidade e aceitabilidade, com base nos elementos de prova disponíveis em um contexto dado., resulta da consideração dos elementos postos à disposição do julgador para a formação de um juízo sobre a veracidade da asserção.

Desse modo, a certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade.

Como o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere. Mas a impossibilidade de conhecer a verdade absoluta não significa que ela deixe de ser perseguida como um relevante objetivo da atividade probatória.

Quanto ao exame da prova, defende Dinamarco:

(...) o exame da prova é atividade intelectual consistente em buscar, nos elementos probatórios resultantes da instrução processual, pontos que permitam tirar conclusões sobre os fatos de interesse para o julgamento.

Já Francesco Carnelutti compara a atividade de julgar com a atividade de um historiador:

(...) o historiador indaga no passado para saber como as coisas ocorreram. O juízo que pronuncia é reflexo da realidade ou mais exatamente juízo de existência. Já o julgador encontra-se ante uma hipótese e quando decide converte a hipótese em tese, adquirindo a certeza de que tenha ocorrido ou não o fato. Estar certo de um fato quer dizer conhecê-lo como se houvesse visto.

No mesmo sentido, o professor Moacir Amaral Santos afirma que:

... a prova dos fatos faz-se por meios adequados a fixá-los em juízo. Por esses meios, ou instrumentos, os fatos deverão ser transportados para o processo, seja pela sua reconstrução histórica, ou sua representação.

Assim sendo, a verdade encontra-se ligada à prova, pois é por meio desta que se torna possível afirmar ideias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade, ou certificar-se de sua exatidão jurídica. Ao direito somente é possível conhecer a verdade por meio das provas.

Posto isto, concluímos que a finalidade imediata da prova é reconstruir os fatos relevantes para o processo e a mediata é formar a convicção do julgador. Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar probabilidade às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

A verdade material deve prevalecer acima de qualquer outro princípio, desde que acompanhada por provas inequívocas. Como sabemos, o processo deve estar instruído com comprovantes do pagamento e com os demonstrativos dos cálculos. Não se pode olvidar que esses demonstrativos, para servir de prova cabal, indiscutível, na comprovação da base de cálculo de qualquer exação, devem refletir a contabilidade fiscal do contribuinte e, para termos convicção que ocorreu a materialização dos dados contábeis em tais demonstrativos, devemos analisar seus livros comerciais. Portanto, fica imperativo a apresentação destes livros para uma eficiente apreciação do pedido.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e nego ou provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.