



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13983.000140/2004-45
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-005.549 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de agosto de 2019
Recorrente SADIA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS, BENS E SERVIÇOS. DIREITO A CRÉDITO.

Na não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo, excluindo-se as aquisições que não se mostrem imprescindíveis à consecução das atividades que compõem o objeto social do contribuinte.

CRÉDITO. DESPESAS FINANCEIRAS. EMPRÉSTIMOS. DELIMITAÇÃO DA DEDUÇÃO.

Somente as despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e o valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil da pessoa jurídica ensejam a apropriação de créditos no regime de incidência não cumulativa das contribuições.

CRÉDITO. DESPESAS GERAIS. IMPOSSIBILIDADE.

Somente os bens e serviços essenciais ao processo produtivo são admitidos como insumos no cálculo das contribuições não cumulativas, situação essa em que não se enquadram as despesas administrativas alheias à produção.

CRÉDITO. AQUISIÇÕES JUNTO A PESSOAS FÍSICAS E A ENTES DESPROVIDOS DE CNPJ. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação restringe a apuração de créditos das contribuições não cumulativas às aquisições tributadas de bens e serviços junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País.

CRÉDITO. DISPÊNDIOS COM CONSTRUÇÃO E MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Somente dão direito a crédito na condição de insumos os dispêndios com construção e manutenção de máquinas e equipamentos que não acarretam aumento de vida útil dos bens em que aplicados superior a um ano, situação essa que deve ser comprovada. Havendo aumento de vida útil do bem superior a um ano, somente os encargos de depreciação poderão ser computados como crédito das contribuições não cumulativas, para o quê se exige controle específico na escrituração contábil-fiscal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

RESTITUIÇÃO/RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão administrativa amparada na documentação contábil e fiscal do sujeito passivo não infirmada com documentação hábil e idônea.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA EM SEDE DE RECURSO. DECISÃO DEFINITIVA.

A ausência de contestação de matérias apreciadas em instâncias administrativas anteriores torna definitiva a decisão não combatida pelo interessado.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Leonardo Correia Lima Macedo, Tatiana Josefovicz Belisário e Laércio Cruz Uliana, que lhe davam parcial provimento para reconhecer o direito aos créditos sobre os bens ativáveis.

(documento assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hélcio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Junior.me dos Conselheiros.

Relatório

Trata-se de Pedido de Restituição, cumulado com declaração de compensação, de créditos da Contribuição para o PIS não cumulativa relativos 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.

A repartição de origem, após realizar verificações fiscais por amostragem, decidiu, por meio do Despacho Decisório nº 796, de 17/11/2006, homologar apenas parcialmente a compensação declarada, com fundamento nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como na IN SRF nº 291/2003, em razão das seguintes constatações:

a) créditos apropriados indevidamente relativos a (i) aquisições junto a entes não cadastrados como pessoa jurídica, (ii) despesas financeiras e (iii) crédito presumido da agroindústria apurado em valor superior ao comprovado;

b) crédito apropriados indevidamente relativos a despesas que não se caracterizam como insumos, como serviços médicos e exames radiológicos, supermercados, manutenção de veículos, borracharia, limpeza, conservação e manutenção, material de expediente, assessoria, planejamento, consultoria, segurança, vigilância, ligações telefônicas, viagem, locomoção, encadernações, locação de veículos, serviços de guincho, limpeza de veículos, reparo de pneus, tinta automotiva, sinalização, locução de rádio, restaurantes, refeições, lanches, panificadora, casas de carnes e de peixes, bebidas, suprimentos de informática, confecção de chaves, fotografias, imagens, brindes, mudanças, joalheria, decoração, vestuário, além de gastos com sindicatos;

c) crédito indevido em relação a gastos com construções e reformas, bem como à manutenção de máquinas e equipamentos (“despesas ativáveis”).

Cientificado da decisão de origem, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade e requereu a reforma do despacho decisório, com a desconsideração ou a anulação das glosas de créditos efetuadas, arguindo o seguinte:

1) direito a crédito relativamente a bens e serviços utilizados como insumos, nos termos da legislação regente, devidamente identificados nas planilhas apresentadas;

2) os insumos adquiridos de pessoas físicas dão direito à dedução de crédito presumido no valor de 80% (oitenta por cento) da alíquota cheia da contribuição, nos moldes preconizados pelo art. 3º, §§ 5º e 6º, inciso I, da Lei nº 10.833/2003, tendo a Fiscalização efetuado a glosa a partir da aplicação da alíquota cheia sobre o total das aquisições junto a pessoas físicas;

3) direito a crédito em relação a despesas financeiras, nos termos do inciso V do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, tendo em vista que os valores informados dizem respeito à variação cambial apurada na forma de regime de caixa decorrente de contratos avençados com o exterior;

4) inaplicabilidade à não cumulatividade das contribuições do conceito de insumos da legislação do IPI, pois, nos casos da espécie, tem-se direito a crédito relativamente a bens, serviços e encargos que se transformam em custos de produção ou em despesas operacionais, mormente quando tais dispêndios encontram-se intrinsecamente vinculados à obtenção das receitas tributáveis, nos termos dos §§ 7º e 8º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 – aceção ampla do conceito de insumos.

A Delegacia de Julgamento (DRJ) indeferiu a solicitação do contribuinte, tendo o acórdão sido ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO DE CRÉDITOS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

Na aquisição de bens e serviços, não efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação de produtos ou na prestação de serviços destinados à venda, ou, ainda, fornecidos por pessoas físicas ou por entes que não se constituem em pessoas jurídicas, é cabível a manutenção da glosa promovida na base de cálculo de créditos do PIS.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA.

É cabível a glosa do valor apropriado a título do crédito presumido, apurado pelas pessoas jurídicas que produzem mercadorias de origem animal ou vegetal, superior àquele que decorre das aquisições efetivamente comprovadas pela empresa.

DESPESAS FINANCEIRAS.

As despesas financeiras que dizem respeito à variação cambial não se enquadram no inciso V do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, considerando a redação anterior à Lei nº 10.865, de 2004, ou seja, não dão direito a crédito da contribuição para o PIS/Pasep a ser ressarcido, apurado segundo o regime de incidência não-cumulativa.

PIS/PASEP. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

Na aquisição de bens e serviços, não efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação de produtos ou na prestação de serviços destinados à venda, é cabível a manutenção da glosa promovida na base de cálculo de créditos do PIS.

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE.

Não compete à autoridade administrativa apreciar arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico, cabendo tal controle ao Poder Judiciário.

Solicitação Indeferida

A decisão da DRJ baseou-se nos seguintes argumentos:

a) a apuração do “Crédito Presumido/Agroindústria” fora objeto de análise à parte pela Administração (item IV do despacho decisório), tendo as aquisições comprovadas de insumos junto a pessoas físicas sido consideradas pela Fiscalização, com aplicação do percentual de 70% sobre a alíquota cheia do PIS (1,65) e não a de 80%, conforme legislação vigente à época dos fatos (Medida Provisória nº 107/2003, posteriormente convertida na Lei nº 10.684/2003);

b) em relação a aquisições junto a pessoas jurídicas, a Fiscalização havia constatado a existência de diversas compras consideradas na base de cálculo de créditos do PIS não-cumulativo que, na verdade, não se deram junto a pessoas jurídicas, mas sim junto a pessoas físicas, aquisições essas não incluídas originalmente no cálculo do crédito presumido. O contribuinte em sua Manifestação de Inconformidade passou então a alegar que tais dispêndios deveriam, então, ser incluídos no cálculo do crédito presumido, inovando em relação ao pedido de restituição e à declaração de compensação, demanda essa que afetaria as apurações dos trimestres anteriores e posteriores, em relação aos quais não houve questionamento dessa natureza, mesmo tendo havido a mesma controvérsia;

c) a glosa das despesas financeiras relativas a contrato de câmbio deveu-se ao fato de que tais dispêndios não teriam natureza de empréstimo financeiro, financiamento ou contraprestação de operações de arrendamento mercantil, nos termos exigidos pelo inciso V do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, então vigente, não tendo o contribuinte carreado aos autos a planilha a que ele faz referência em sua Manifestação de Inconformidade;

d) o termo “insumo” não deve ser interpretado como *todo e qualquer serviço que gera despesa necessária para as atividades da empresa, mas, tão-somente, aqueles serviços que, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, sejam efetivamente “aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto”* (cf. art. 66, § 5º, I-b, da IN SRF nº 247/2002) *fornecido pelo interessado, ou, se for o caso, “aplicados ou consumidos na prestação do serviço” oferecido pela empresa* (cf. art. 66, § 5º, II-b, da IN SRF nº 247/2002);

e) as “despesas com conservação e manutenção” foram glosadas por se referirem a dispêndios com a manutenção e conservação de instalações, máquinas e equipamentos, dos quais resulta aumento de vida útil superior a um ano, fato esse não contestado pelo interessado em sua Manifestação de Inconformidade, aplicando-se esse mesmo entendimento em relação às glosas com construção e reformas.

Cientificado da decisão da DRJ em 21/08/2009 (e-fl. 866), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 18/10/2009 (e-fl. 867) e requereu a reforma do acórdão de primeira instância, com o respectivo cancelamento das glosas de créditos efetuada, argumentando o seguinte:

1) em homenagem ao princípio da boa-fé, deviam ser considerados os contratos firmados com pessoas jurídicas com CNPJ baixado, cancelado ou inativo, dadas as efetivas aquisições de bens e serviços acompanhadas das respectivas notas fiscais;

2) da mesma forma, deve ser admitido o crédito relativo a aquisições em que constou um número de CPF nas notas fiscais e não o CNPJ, pois a existência das pessoas jurídicas inicia-se a partir do registro dos seus atos constitutivos e não de sua inscrição no CNPJ;

3) inobstante o fato de o produtor pessoa física não ser contribuinte do PIS, nos insumos deles adquiridos tem-se um custo de produção que abarca atividades devidamente tributadas, como defensivos agrícolas, adubos etc.;

4) quanto à alegação da DRJ de que não teria havido comprovação da vinculação das aquisições majoritariamente de milho e de trigo em grãos com as mercadorias de origem animal ou vegetal, assim como em relação à destinação de tais mercadorias à alimentação humana ou animal, há que se destacar que é público e notório que o Recorrente dedica-se à industrialização, comércio, importação e exportação de produtos alimentícios em geral, com ênfase na industrialização e comercialização de carne de aves, suínos e bovinos, margarinas, óleos, pizzas e demais produtos que possuem na sua composição milho e trigo, servindo ainda tais produtos de base de alimentação para avicultura e suinocultura, fazendo jus, portanto, ao crédito da PIS previsto na legislação de regência;

5) os créditos relativos a despesas financeiras que foram glosados se referem à variação cambial apurada na forma de regime de caixa decorrente de contratos avençados com o exterior, tratando-se, em verdade, de variações monetárias passivas que se configuram despesas financeiras passíveis de creditamento;

6) os insumos creditados se referem a bens e serviços essenciais à atividade produtiva, sendo ilegais as instruções normativas que restringiram as possibilidades de creditamento na não cumulatividade das contribuições definida em lei;

7) a alegação de que os gastos com manutenção de máquinas e equipamentos e com construção deveriam ser imobilizados por aumentarem a vida útil em mais de um ano dos bens em que aplicados baseou-se em mera presunção, pois, na verdade, trata-se de aquisições para a manutenção da atividade operacional.

Durante a sessão de julgamento, o patrono do contribuinte informou que iria requerer a juntada a este processo de laudo acerca de seu processo produtivo.

É o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 3201-005.549 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13983.000140/2004-45

Voto

Conselheiro Hércio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de Pedido de Restituição da Contribuição para o PIS apurada na sistemática não cumulativa, acompanhado de Declarações de Compensação, formulados com base nas Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, em relação aos quais permanecem controvertidas as glosas relativas a determinados bens e serviços que, segundo o Recorrente, se aplicam no processo produtivo e se subsumem no conceito de insumo.

De início, deve-se registrar que a presente análise, no que tange aos elementos fáticos controvertidos, terá como base os resultados apurados e informados pela repartição de origem no Despacho Decisório (e-fls. 712 e seguintes), nas planilhas e documentos apresentados pelo Recorrente, não infirmados pela Fiscalização, destacando-se a seguinte afirmativa da autoridade fiscal:

Neste passo, efetuadas **verificações, por amostragem**, constatou-se que as receitas de exportação e operacional informadas no Livro Registro de Saída de Mercadorias constantes dos arquivos magnéticos enviados coincidem com os valores informados nos Demonstrativos e planilhas de cálculo. Em relação a **aquisição de mercadorias, matérias primas, insumos e custos, despesas e os encargos** vinculados as receitas retro mencionadas que geram direito a crédito encontram-se **escrituradas no Livro Registro de Entrada de Mercadorias e nos Livros contábeis (Razão)**, constantes dos arquivos magnéticos encaminhados pela interessada. Nas amostragens examinadas, foram detectadas algumas divergências de valores, que serão minudentemente discriminadas ao longo desta. (e-fl. 714 – g.n.)

(...)

Regularmente intimada para comprovar com documentos hábeis e idôneos os créditos apropriados decorrentes de insumos (fls.174/ 185 e 350/359), que se encontram especificados aos arquivos magnéticos “RESUMO” e sintetizado na planilha de fls. 119 e 423/424, onde constam as aquisições de materiais Pessoa Jurídica, Cooperativas, Fretes PJ, Fretes Cooperativas, em razão de que as pessoas jurídicas fornecedoras não foram localizadas no cadastro da SRF (CNPJ). No entanto pelas **notas fiscais apresentadas por amostragem verificou-se que a totalidade delas, com exceções de algumas, não se constituem como pessoa jurídica**, ou haviam sido baixadas anteriormente. (e-fl. 714 – g.n.)

Com base no acima exposto, destaca-se, de pronto, que o presente contraditório se formou apenas em relação ao direito de crédito na apuração da contribuição não cumulativa, sua extensão e os valores envolvidos em sua apuração, não havendo controvérsia quanto aos elementos probatórios analisados pelo agente fiscal.

Registre-se que, no Recurso Voluntário, o contribuinte não mais contesta o cálculo do crédito presumido da agroindústria realizado pela Fiscalização e nem reitera seu pedido de que todas as aquisições de insumos junto a pessoas físicas fossem consideradas na apuração do mesmo crédito presumido, tratando-se, portanto, de matérias definitivamente decididas na esfera administrativa.

Quanto às glosas relativas às despesas de manutenção de máquinas, equipamentos e construção, bem como aquelas referentes às aquisições junto a pessoas jurídicas com CNPJ baixado, cancelado, inativo ou não identificado, inclusive pessoas físicas, o Recorrente as contestou somente em sede de recurso voluntário, não tendo aduzido essas matérias em sua

Manifestação de Inconformidade. No entanto, embora não tenha havido contestação, a DRJ decidiu sobre tais matérias, fato esse que acarretou a sua contestação em sede de recurso voluntário, devendo, por conseguinte, serem aqui apreciadas.

Outro dado relevante para a presente análise é a atividade principal da pessoa jurídica, que consiste em industrialização, comércio, importação e exportação de produtos alimentícios em geral, com ênfase na industrialização e comercialização de carne de aves, suínos e bovinos, margarinas, óleos, pizzas e outros produtos alimentícios. Tal dado é de suma importância na identificação dos produtos utilizados no processo produtivo que possam ser caracterizados como insumos para fins de creditamento.

Considerando o acima relatado, tem-se, portanto, que a controvérsia se restringe a:

a) créditos relativos a despesas financeiras (variação cambial apurada na forma de regime de caixa decorrente de contratos avençados com o exterior);

b) créditos relativos a despesas supostamente caracterizadas como insumos, como serviços médicos e exames radiológicos, supermercados, manutenção de veículos, limpeza, conservação e manutenção, material de expediente, assessoria, planejamento, consultoria, segurança, vigilância, ligações telefônicas, viagem, locomoção, encadernações, locação de veículos, serviços de guincho, limpeza de veículos, reparo de pneus, tinta automotiva, sinalização, locução de rádio, restaurantes, refeições, lanches, panificadora, casas de carnes e de peixes, bebidas, suprimentos de informática, confecção de chaves, fotografias, imagens, brindes, mudanças, joalheria, decoração, vestuário, além de gastos com sindicatos;

c) créditos relativos à manutenção de máquinas e equipamentos e construção;

d) créditos relativos a aquisições junto a pessoas jurídicas com CNPJ baixado, cancelado, inativo ou não identificado, inclusive pessoas físicas.

O contribuinte, na Manifestação de Inconformidade, se contrapôs genericamente a todas as glosas, ora arguindo interpretação incorreta do conceito de insumos no contexto da não cumulatividade das contribuições, ora afirmando que a análise fiscal se baseara em presunção, desconsiderando o conjunto probatório por ele produzido.

Após o acórdão recorrido, diante do enfrentamento pormenorizado empreendido pela DRJ, ele passa a se contrapor de maneira mais específica aos diferentes itens originalmente glosados, sem, contudo, trazer aos autos elementos probatórios adicionais, além dos que já haviam sido apreciados pela Fiscalização.

Contudo, antes de adentrar no mérito do recurso, devem-se afastar, de pronto, as alegações de que o trabalho fiscal se pautara em presunção, com desconsideração dos fatos alegadamente comprovados, pois, conforme consta do relatório supra, bem como do preâmbulo do presente voto, toda a análise fiscal se baseara nos arquivos magnéticos, “resumo”, planilhas, declarações, notas fiscais, demonstrativos e escrituração fiscal apresentados pelo próprio interessado, não tendo havido produção de provas adicionais que pudesse infirmar de maneira direta e específica os diferentes itens da decisão de origem.

Feitas essas considerações, passa-se à análise do mérito, iniciando-se com o conceito de insumos que será aqui adotado para fins de fundamentação da verificação dos créditos glosados no contexto da não cumulatividade das contribuições.

I. Não cumulatividade das contribuições. Conceito de insumo.

A não cumulatividade das contribuições sociais (PIS e Cofins) não se confunde com a não cumulatividade dos impostos IPI e ICMS. Nesta, relativa a impostos, a sistemática do encontro de contas entre débitos e créditos refere-se ao ciclo de produção ou de comercialização de um produto ou mercadoria.

Na não cumulatividade do IPI, por exemplo, o direito ao creditamento relaciona-se às aquisições de insumos que serão aplicados nos produtos industrializados que serão comercializados pelo contribuinte-industrial, encontrando-se circunscrita a não cumulatividade à produção do bem. O imposto pago na aquisição de insumos encontra-se destacado na nota fiscal e será ele, e tão somente ele, que dará direito a crédito.

No processo produtivo de um bem, há eventos de natureza física; enquanto que no percebimento de receitas, base de cálculo das contribuições, tem-se um complexo de atividades envolvidas que extrapolam os elementos físicos para alcançar, também, os elementos funcionais relevantes. O fato gerador sob interesse não é apenas a saída ou entrada de uma mercadoria ou produto – o que pode se constituir em parte ínfima da atividade global do sujeito passivo –, mas todo o processo produtivo da pessoa jurídica.

Nesse sentido, o regime não cumulativo das contribuições sociais não se restringe à recuperação, *stricto sensu*, dos tributos pagos na etapa anterior da cadeia de produção, mas a um conjunto de bens e serviços definido pelo legislador, “tratando-se, em realidade, mais como um crédito presumido do que de uma não cumulatividade”¹.

Como leciona Marco Aurélio Greco², ao analisar a previsão legal da não cumulatividade das contribuições, a apuração dos créditos de PIS e Cofins envolve um conjunto de dispêndios “ligados a bens e serviços que se apresentem como necessários para o funcionamento do fator de produção, cuja aquisição ou consumo configura *conditio sine qua non* da própria existência e/ou funcionamento” da pessoa jurídica.

Greco considera, ainda, que o termo “insumo” utilizado pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 abrange “os bens e serviços ligados à ideia de continuidade ou manutenção do fator de produção, bem como os ligados à sua melhoria. Ficam de fora da previsão legal os dispêndios que se apresentem num grau de inerência que configure mera conveniência da pessoa jurídica contribuinte (sem alcançar perante o fator de produção o nível de uma utilidade ou necessidade) ou, ainda, que ligados a um fator de produção, não interfiram com o seu funcionamento, continuidade, manutenção e melhoria”.

Somente os bens e serviços utilizados na produção da pessoa jurídica dão direito ao crédito das contribuições, devendo ser, efetivamente, absorvidos no processo produtivo que constitui o objeto da sociedade empresária.

Para a análise da questão posta, necessário se torna reproduzir os dispositivos legais que cuidam da matéria.

¹ ANAN JR., Pedro. A questão do crédito de PIS e Cofins no regime da não cumulatividade. Revista de Estudos Tributários. Porto Alegre: v. 13, n. 76, nov/dez 2010, p. 38.

² GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (coord.). Não-cumulatividade das contribuições PIS/PASEP e COFINS. IET e IOB/THOMSON, 2004.

A Lei nº 10.637/2002, aplicável à Contribuição para o PIS na sistemática não cumulativa, disciplina a matéria nos seguintes termos (redação vigente à época dos fatos geradores):

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

(...)

II – bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;
(Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

(...)

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

(...)

V – despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, 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 10.684, de 30.5.2003)

VI - máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

(...)

§ 1º-O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

(...)

§ 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.

Com base no conceito de insumo acima abordado, passa-se à análise dos diferentes itens glosados pela Fiscalização.

I.1 – Despesas gerais. Serviços médicos e exames radiológicos, supermercados, manutenção de veículos, limpeza, conservação e manutenção, material de expediente, assessoria, planejamento, consultoria, segurança, vigilância, ligações telefônicas, viagem, locomoção, encadernações, locação de veículos, serviços de guincho, limpeza de veículos, reparo de pneus, tinta automotiva, sinalização, locução de rádio, restaurantes, refeições, lanches, panificadora, casas de carnes e de peixes, bebidas, suprimentos de informática, confecção de chaves, fotografias, imagens, brindes, mudanças, joalheria, decoração, vestuário, além de gastos com sindicatos. Crédito. Impossibilidade.

A Fiscalização glosou os créditos em relação a tais itens por considerar que se trata de gastos e desembolsos que não se enquadram no conceito de “insumos” utilizados na produção de bens ou de serviços, caracterizando-se como despesas normais e usuais que não se incorporam aos bens produzidos.

Já o Recorrente argumenta que, em relação ao PIS e à Cofins, o conceito de “insumos” se relaciona com a totalidade das receitas auferidas (faturamento), as quais, para serem obtidas, exigem que o contribuinte incorra em custos e despesas operacionais geradores de créditos.

Verifica-se que a defesa do Recorrente é genérica, não havendo indicação precisa e clara da participação de tais dispêndios no processo produtivo, inexistindo, ainda, a identificação de eventual correspondência direta de tais itens ao processo produtivo identificado no laudo técnico apresentado extemporaneamente.

Além disso, não foi dado qualquer esclarecimento adicional acerca da abrangência dos gastos com manutenção de veículos, assessoria, planejamento e consultoria que pudesse indicar sua natureza e aplicação e informar como eles se encontram imbricados ao processo produtivo, hipótese em que se poderia cogitar de seu creditamento.

Quanto aos demais itens glosados, a sua simples identificação denota seu total distanciamento do conceito de insumos adotado neste voto para fins de creditamento na apuração das contribuições não cumulativas, pois não se referem a bens ou serviços essenciais ao processo produtivo.

Não se pode ignorar que, no Processo Administrativo Fiscal (PAF), o ônus da prova encontra-se delimitado de forma expressa, dispondo o art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 nos seguintes termos:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas** que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) – Grifei

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Em conformidade com os dispositivos supra, tem-se que o ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão administrativa que não reconheceu o direito creditório, amparada em informações fornecidas pelo próprio sujeito passivo, informações essas não infirmadas com documentação hábil e idônea.

Mesmo considerando o princípio da busca da verdade material, em que a apuração da verdade dos fatos pelo julgador administrativo pode, eventualmente, ir além das provas trazidas aos autos pelo interessado, nos casos da espécie ao ora analisado, o crédito pleiteado não se encontra nem mesmo devidamente identificado e muito menos comprovado, não se vislumbrando razão a uma possível inversão do ônus da prova, como pretende o Recorrente.

Portanto, tais glosas devem ser mantidas.

I.2 - Despesas financeiras. Crédito. Impossibilidade.

Por não se enquadrarem como despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica, foram glosados pela Fiscalização alguns dispêndios relacionados sob a rubrica genérica “despesas financeiras”, identificadas como “DFF-Cap.giro”, “DFF-EmpGov”, DFF-ACE”, “DFF-Jr.clientes”, DFF-Jr.Pesa” etc.

Assim se posicionou a Fiscalização:

Regularmente intimada para comprovar com documentos hábeis e idôneos os créditos correspondentes a “despesas financeiras”, encaminhou cópia dos registros do livro Razão. A análise de tais contas, evidenciou a apropriação de valores que não se caracterizam como despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica, conceituadas no art. 374 do vigente RIR/ 1999 (Decreto nº 3000), tendo, ainda deixado de comprovar a integralidade dos valores deduzidos na DACON em relação a comprovação encaminhada - fls.125/ 134, a seguir demonstrado, impondo-se, portanto a glosa de parte dos valores não comprovados:

O Recorrente alega que tais créditos se referem a variações monetárias passivas (variações cambiais) que se configuram, segundo ele, despesas financeiras passíveis de creditamento.

No entanto, as rubricas constantes dos registros contábeis e fiscais da pessoa jurídica, parcialmente reproduzidas acima, não indicam de forma evidente que se trata de variação cambial, fato esse que, somado à falta de apresentação da documentação requerida pelo agente fiscal, fragiliza muito a defesa do Recorrente.

O inciso V do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 assim disciplina a matéria:

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

(...)

V – despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, 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 10.684, de 30.5.2003)

Verifica-se que o dispositivo legal restringe o direito ao crédito às “despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil”, tendo a Fiscalização glosado os referidos créditos com base na documentação fiscal apresentada.

O Recorrente defende a aplicação do inciso V em sentido lato, mas ele não traz aos autos nenhum elemento probatório adicional que pudesse lastrear sua defesa, como eventuais contratos ou faturas indicando a origem, a extensão e a natureza específica de tais dispêndios. Ele nem mesmo indica os documentos analisados pela Fiscalização que pudessem se encontrar em desacordo com as conclusões do despacho decisório.

As alegações genéricas, desprovidas de demonstração precisa e de lastro probatório, não são capazes de indicar um início de prova que embasasse eventual diligência, não sendo aptas, por conseguinte, a afastar as conclusões da Fiscalização, estas amparadas na documentação contábil e fiscal disponibilizada pelo próprio interessado durante a ação fiscal, quando lhe fora oportunizado o direito a uma ampla produção de provas.

Nesse sentido, nega-se também provimento a essa parte do recurso.

I.3 - Gastos com construções e reformas. Manutenção de máquinas e equipamentos. Crédito.

A Fiscalização glosou os gastos com construção e reforma por considerá-los “despesas ativáveis”, que deveriam ter sido escrituradas no ativo imobilizado por contribuírem para mais de um exercício, passíveis de creditamento apenas em relação aos encargos de depreciação e não de dedução do valor integral de aquisição, salvo nas hipóteses de conservação ou de simples reparos.

Em relação às “despesas com manutenção de máquinas e equipamentos”, concluiu o agente fiscal que nem todos os gastos efetuados com esse fim poderiam ser considerados insumos, mas apenas os dispêndios com reparos e conservação de bens e instalações dos quais não resultassem aumento de vida útil superior a um ano.

O Recorrente se contrapõe às conclusões da repartição de origem, argumentando que elas se basearam em mera presunção, pois, na verdade, tratava-se de aquisições para a manutenção da atividade operacional.

Ainda segundo o Recorrente, a autoridade fiscal não indicou sequer indícios, tais como a quantidade e valores de materiais de construção civil e de maquinários que permitissem concluir que eles não foram aplicados na simples manutenção da atividade operacional, o que evidenciava que a glosa fora acintosa e reprovável, eis que sequer veio a ter sua materialidade provada, mas simplesmente presumida, em desrespeito aos princípios da reserva legal e da moralidade que sujeitam o ato administrativo à lei e à atuação com lealdade. Contudo, nenhuma prova adicional e nenhum demonstrativo de apuração foram trazidos aos autos.

O contribuinte mais uma vez se defende apenas com argumentos desacompanhados de provas. Como se trata de um direito que ele alega ser detentor, ele deveria demonstrar de forma objetiva e direta quais seriam os pontos frágeis e/ou as incorreções existentes nas verificações fiscais baseadas no documentário contábil e fiscal por ele fornecido. Ele poderia ter demonstrado, ainda que por amostragem, a forma como foram utilizados os

materiais destinados à construção e à manutenção de máquinas, de forma a dar substância a sua alegação de que haviam sido aplicados em meros reparos próprios do seu processo produtivo.

Não foram apresentados documentos fiscais que pudessem embasar sua defesa, como contrato de manutenção ou reforma, notas fiscais de serviços, recibos etc. que, em face dos valores dispendidos, pudessem lastrear as arguições levantadas.

Também aqui inexistente o direito pretendido pelo Recorrente.

d) Aquisições junto a entes não cadastrados como pessoa jurídica. Crédito. Impossibilidade.

A Fiscalização, amparada na documentação apresentada pelo Recorrente, glosou créditos relativos à aquisição de alegados insumos, em razão do fato de que, em pesquisa nos registros do CNPJ, constatou-se que algumas entidades tidas como pessoas jurídicas não haviam sido localizadas, sendo a maioria delas pessoas físicas, e outras se encontravam na situação cadastral diferente de ATIVA, segundo registros do sistema CNPJ.

Em razão dessas constatações, a Fiscalização considerou que deveria ter sido comprovado, por meio de documentação hábil e idônea, o efetivo ingresso dos bens e serviços, como recibo (“canhoto”) destacável da nota devidamente firmado e datado e o conhecimento de transporte ou documento equivalente.

O Recorrente argumenta que tais aquisições junto a entes sem CNPJ, não podem ser fundamento à glosa dos respectivos créditos, pois, segundo ele, a existência das pessoas jurídicas inicia-se a partir do registro dos seus atos constitutivos e não de sua inscrição no CNPJ e que, inobstante o fato de o produtor pessoa física não ser contribuinte do PIS, nos insumos deles adquiridos, tem-se um custo de produção que abarca atividades devidamente tributadas, como defensivos agrícolas, adubos etc.

Alega, ainda, a sua boa-fé na aquisição de bens e serviços, tendo adotado todas medidas necessárias à aferição da idoneidade dos seus parceiros comerciais.

Mais uma vez o Recorrente faz sua defesa com base apenas em alegações genéricas, sem apresentar qualquer elemento de prova que pudesse infirmar o trabalho da Fiscalização, trabalho esse, diga-se mais uma vez, amparado na documentação e informações fornecidas pelo próprio interessado.

Conforme destacou a DRJ, na grande maioria dos documentos fiscais apresentados pelo Recorrente, constava o CPF como indicador da pessoa que fornecera os bens e/ou serviços, fato esse que reforçava a verificação fiscal empreendida, pois, nos termos do § 3º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 acima transcrito, o direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País.

A defesa do Recorrente se beneficiaria dos argumentos apresentados se tivesse apontado os itens específicos da verificação fiscal que deveriam ser reformados, indicando as provas respectivas que amparassem suas afirmações, mas nada disso foi feito, restando prejudicadas as suas arguições, ainda que logicamente construídas, como, por exemplo, eventual atuação de boa-fé.

Mais uma vez, nega-se provimento a essa parte do recurso.

II. Conclusão.

Diante de tudo acima exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis