



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10280.001660/2008-28
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-010.304 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2021
Recorrente PESQUEIRA MAGUARY LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

PRAZO DE 360 DIAS PARA ATOS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

A regra prevista no art. 24 da Lei nº 11.457/2007 é uma norma programática e o descumprimento do prazo nele previsto não acarreta a perempção para Fazenda Pública constituir definitivamente crédito tributário.

CORREÇÃO MONETÁRIA DOS VALORES A SEREM RESSARCIDOS.

Diante da inexistência de previsão legal para a correção monetária dos valores objeto de ressarcimento, é vedado ao CARF inovar nesta matéria.

ÔNUS DA PROVA. NOS PEDIDOS DE RESSARCIMENTO.

A compensação de indébito fiscal com créditos tributários vencidos e/ou vincendos está condicionada à comprovação da certeza e liquidez do respectivo indébito e no processo administrativo fiscal o momento legalmente previsto para a elaboração de argumentos e juntada dos documentos comprobatórios do direito da Recorrente é o da apresentação da Impugnação ou Manifestação de Inconformidade, salvo as hipóteses legalmente previstas que autorizam a sua apresentação extemporânea, notadamente quando por qualquer razão era impossível que ela fosse produzida no momento adequado, todavia o último momento a se fazer é quando da apresentação do Recurso Voluntário, sob pena de preclusão. As diligências tem como função tirar dúvidas sobre as provas apresentadas e não para suprir a omissão do contribuinte em produzi-las e trazê-las aos autos, especialmente no caso dos pedidos de compensação.

ÔNUS DA PROVA DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA DOS INSUMOS.

É do contribuinte o ônus de alegar e provar a essencialidade e relevância daquilo que alega serem insumos para o seu processo produtivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente), Larissa Nunes Girard, Walker Araujo, Vinícius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green.

Relatório

Trata-se de processo administrativo fiscal no bojo do qual discute-se pedido de RESSARCIMENTO dos saldos credores de PIS e COFINS não cumulativos.

Por retratar com precisão os fatos até então ocorridos no presente processo, adoto e transcrevo o Relatório elaborado pela DRJ quando da sua análise do processo.

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos de COFINS Não-Cumulativa Exportação no valor de R\$ 173.067,16, referente ao 3º trimestre de 2007, com fundamento na Lei nº 10.833/2003. Também constam do presente processo declarações de compensação.

O SEORT da Delegacia da Receita Federal em Belém, após procedimento fiscal que visou à aferição e comprovação dos valores pleiteados pela contribuinte, manifestou-se pelo reconhecimento parcial do direito crédito no valor de R\$ 97.347,56, conforme Parecer Seort/DRF/613, fls. 159/168, do qual extraímos os excertos abaixo:

Apuração indevida de créditos sobre Bens Utilizados como Insumos

•Itens não relacionados à atividade produtiva: Determinado grupo de itens, como os abaixo exemplificados, não são empregados na produção de bens destinados à venda. Relacionou os bens.

•Itens não enquadrados como partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda, desde que não estejam incluídas no ativo-imobilizado: Esse grupo de itens, a exemplo dos listados abaixo, não atende aos requisitos para crédito, porque não são partes e peças de reposição que possam comprovadamente ser enquadradas como insumos diretos. Relacionou os bens.

Foram glosados valores atribuídos a insumos, por mês, que, se encontram detalhados na tabela 6 do presente parecer, e cujo rol de notas fiscais glosadas está discriminado na planilha Glosa de Insumos de fls. 152 a 156.

Da apuração e utilização dos créditos presumidos de atividades agroindustriais.

Em face do volume de itens tidos como aquisições de pessoa física, em nome de FRANCISCO LUCIVALDO FEITOSA PINTO conforme planilhas de insumos apresentadas pelo contribuinte (fls. 25 a 75): R\$ 2.200.830,75, no mês de julho/2007, R\$902.177,00, em agosto/2007, R\$ 667.769,50, em setembro/2007 o contribuinte foi intimado (fls. 77) a apresentar documentos que comprovassem estas transações.

Analisando os documentos apresentados pelo contribuinte (fls. 78 a 151) não restou comprovado os pagamentos a FRANCISCO LUCIVALDO FEITOSA PINTO ensejando glosas sobre os montantes correspondentes, nos meses de julho, agosto e setembro de 2007, demonstrados na tabela 9 gerando, em consequência, saldos de Cofins a recolher no período, conforme tabela 10.

Importante dizer que o crédito presumido neste caso deve corresponder a aquisições de pessoa física ou de cooperado pessoa física condição imposta pelo caput do artigo 8º da Lei 10925/2004 para utilização deste tipo de crédito.

4 - DO CRÉDITO.

Ante o exposto, e após todas as análises fiscais, o valor a ressarcir como crédito de COFINS do regime não-cumulativo do 3º trimestre de 2007 é o constante na tabela 11 no montante de R\$ 97.347,56 (noventa e sete mil, trezentos e quarenta e sete reais e cinquenta e seis centavos).

Além do presente parecer, foi elaborada e anexada a planilha Glosa Insumos (fls. 152 a 156), contendo notas fiscais glosadas elaboradas a partir de memórias de cálculo do DACON do 3º trimestre de 2007 e do rol de notas fiscais entregues pelo contribuinte à fiscalização e sobre as quais tomou crédito.

Com base no Parecer Seort, a Delegacia da Receita Federal em Belém, emitiu o Despacho Decisório de fl. 169, cuja conclusão transcrevemos abaixo:

“Com base nas informações e documentos constantes deste processo e no Parecer SEORT/DRF/BEL nº 613/2013, que aprovo, e no uso da competência estabelecida pelo art. 302, inciso VI, dá Portaria MF nº 203/2012, DOU de 17/5/2012, c/c a delegação prevista no art. 3º, III da Portaria DRF/BEL nº 107/2012, DOU de 22/8/2012 resolvo:

a) Reconhecer crédito do PER 16129.14849.070308.1.1.09-8023 no valor de R\$ 97.347,56 (noventa e sete mil, trezentos e quarenta e sete reais e cinquenta e seis centavos);

b) HOMOLOGAR as compensações indicadas nas DCOMP nº 03209.47549.080508.1.3.09-3488, 30150.44075.10060.8.1.3.09-0242, 22277.33376.100708.1.3.09-0701, 26604.93949.150708.1.3.09-8052, 32778.00712.160708.1.3.09-9061 e 08660.46787.260808.1.3.09-5333 por decurso de prazo;

c) HOMOLOGAR as compensações indicadas nas DCOMP 30960.71332.110908.1.3.09-0676, 14425.86575.231008.1.3.09-5364, 18714.16432.241008.1.3.09-5434, 23146.37176.181108.1.3.09-3095 até o limite do crédito deferido, considerando as compensações efetuadas no item “b” acima;

d) DETERMINAR A COBRANÇA imediata do saldo remanescente dos débitos confessados nas DCOMP não extintos por insuficiência de crédito.”

Cientificada do Despacho Decisório em 11/09/2013 (fl. 169) a interessada apresentou, tempestivamente, a manifestação de inconformidade de fls. 246 a 284, na qual alegou em síntese:

Preliminarmente, afirma ter ocorrido homologação tácita da DCOMP nº 30960.71332.110908.1.3.09-0676, por ter sido cientificado do despacho decisório em 11/09/2013, e que o PER nº 16129.14849.070308.1.1.09-8023 encontra-se deferido tacitamente, pelo mesmo motivo.

No mérito, após uma breve descrição de seu processo produtivo. Diz:

3.2. Da glosa de insumos/despesas de manutenção/reposição para máquinas e equipamentos

“...em relação aos itens arrolados pela fiscalização, todos foram aplicados nas atividades operacionais da Manifestante, notadamente nas máquinas e equipamentos necessários às referidas atividades, seja nas embarcações utilizadas na captura do pescado fresco, seja nas instalações dos frigoríficos (indústria)...

Como se vê no quadro acima, temos itens que foram aplicados: (i) na operação de captura, como os cabos de aço, correntes, etc; (ii) na manutenção das embarcações de pesca, tais como chave elétrica, junta de vedação; junta de cabeçote etc; (iii) na manutenção dos equipamentos industriais, como as peças de Inox para reparo nas mesas de classificação do pescado, peças para manutenção da sala de máquinas, etc. Apresentou quadro.

Esses itens, ao contrário do que afirma o d. Fiscal, são partes e peças de máquinas e equipamentos utilizados na atividade operacional de produção dos produtos finais da Manifestante, destinados à venda. Portanto, não há que se admitir a glosa do crédito em comento em relação a tais itens.

As despesas com a manutenção e reparação em máquinas e equipamentos operacionais também devem ser considerados como insumos para fins de crédito da Cofins, haja vista que tais despesas são essenciais para a atividade da Manifestante, até porque sem a manutenção e reparação dos seus equipamentos, muito provavelmente haveria perda de produção e até mesmo perda na qualidade dos seus produtos.

Nesse mesmo sentido, temos decisões recentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda – CARF. Transcreveu ementa de dois acórdãos.

3.3. Da glosa na apuração dos créditos presumidos de atividades agroindustriais

...como deixou expresso em seu Parecer, a fiscalização glosou o crédito de Cofins, relativo às aquisições do insumo "Lagosta", junto ao senhor Francisco Lucivaldo Feitosa Pinto, CPF (MF) nº 675.401.393-15, sob a alegação de que a Manifestante deixou de comprovar o pagamento por tais fornecimentos.

Este posicionamento por parte da fiscalização não deve prosperar, haja vista que as compras dos insumos ocorreram, conforme as notas fiscais listadas às fls. 80 a 87 do PAF, e liquidadas conforme se verifica na cópia dos razões contábeis (fls. 88 a 94 do PAF), onde foram registrados os pagamentos realizados, conforme os comprovantes juntados às fls. 98 a 152 do PAF.

O senhor Francisco Lucivaldo Feitosa Pinto é "intermediário-comprador" de lagosta, que firma contrato de venda de lagosta junto à Manifestante. Esta contratação se dá, normalmente, antes do início da safra desse pescado, definindo-se, notadamente, o volume esperado de compra e o valor por quilo da lagosta, e as condições de pagamento.

É usual nessas contratações a indústria adiantar parte do valor esperado de compra, para que o "intermediário-comprador" possa vir a "financiar" a "armação" das

embarcações dos pescadores, que passarão de quarenta a sessenta dias no mar, na captura da lagosta.

Quando do retorno dos pescadores o "intermediário-comprador" recebe a lagosta capturada e encaminha a produção da captura para a indústria, no caso a Manifestante, realizando nesse momento o "ajuste de conta" com o pescador.

Ao receber o insumo a Manifestante, emite a nota fiscal de entrada em nome do Sr. Francisco Lucivaldo Feitosa Pinto, já que é ele que entrega a mercadoria. É de se destacar, que quando do fornecimento da mercadoria, o Sr. Francisco entrega a produção de mais de um pescador, sendo praticamente impossível identificar a lagosta capturada por um determinado pescador.

Alega a fiscalização que algumas das transferências bancárias realizadas não são em nome do Sr. Francisco, portanto não há como caracterizar que a compra foi realizada em seu nome.

...tal procedimento não descaracteriza a operação de aquisição de lagosta em comento. Os pagamentos feitos a outras pessoas que não ao Sr. Francisco, se dá em decorrência de ordem do Sr. Francisco à Manifestante, em favor dos pescadores para a "armação" da embarcação acima mencionada, sendo tais valores descontados do Sr. Francisco quando do fornecimento da mercadoria, como está devidamente registrado na contabilidade da Manifestante.

Por fim, requer que:

- a) a Declaração de Compensação contida do PER/DCOMP 30960.71332.110908.1.3.09-0676 seja homologada tacitamente;*
- b) O pedido de ressarcimento do saldo credor de Cofins não-cumulativo do 3o trimestre de 2007 seja deferido tacitamente, haja vista o fisco ler demandado mais de 5 (cinco) anos para análise do referido pedido; ou*
- c) Seja reconhecido o pleito para ressarcimento em sua plenitude, haja vista as glosas realizadas pela fiscalização serem totalmente improcedentes;*
- d) Sejam homologadas as compensações vinculadas ao crédito pleiteado neste PAF; e*
- e) O ressarcimento seja realizado devidamente atualizado pelo índice obtido pela variação da Taxa Selic entre a data do protocolo do efetivo ressarcimento ou utilização.*

Como resultado da análise do processo pela DRJ foi lavrada a seguinte ementa abaixo transcrita.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE
SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

Ementa:

COFINS NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. CRÉDITOS.

No cálculo da Cofins Não-Cumulativa somente podem ser descontados créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado ou, ainda, sobre os serviços

prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE - CRÉDITOS - DESPESAS COMPROVADAS.

É cabível a apuração de créditos decorrentes de despesas incluídas nas hipóteses legais, somente quando documentalmente comprovadas pelo sujeito passivo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

Ementa:

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. *QUANTUM* RECONHECIDO DE CRÉDITO.

A declaração de compensação depende da existência de um crédito, razão pela qual deve ser homologada na exata medida do direito creditório reconhecido.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas por órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão, na forma do art. 100, II, do Código Tributário Nacional (CTN).

CRÉDITOS DE COFINS. RESSARCIMENTO. TAXA SELIC. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para abonar atualização monetária ou acréscimo de juros equivalentes à taxa SELIC a valores objeto de ressarcimento de crédito de COFINS.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada com a decisão prolatada pela DRJ a ora Recorrente interpôs Recurso Voluntário por meio do qual reitera os argumentos já trazidos e submete a questão ao CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Raphael Madeira Abad, Relator.

1. Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e a matéria é de competência deste Colegiado, razão pela qual deve ser conhecido.

2. Preliminares.

Em sede de preliminar (e-fls. 329) a Recorrente alega que apresentou a PER/DCOMP por meio da qual solicitou o ressarcimento do tributo, e que por haver sido analisado após 5 anos da apresentação, teria operado um DEFERIMENTO TÁCITO do pedido.

Sustenta que a lei 11.457/2007 teria estabelecido um prazo de 360 dias para a prolação de decisões no processo administrativo fiscal, que não cumprido implicaria o deferimento tácito. Este Colegiado, no entanto, possui entendimento no sentido de que esta norma prevê esta consequência, razão pela qual trata-se de uma programática e o descumprimento do prazo nele previsto não acarreta a perempção para Fazenda Pública constituir definitivamente crédito tributário.

A recorrente alega que ocorreu a perempção de a Fazenda Pública constituir definitivamente o crédito tributário, objeto deste processo, pois se passaram 360 dias do fato gerador, nos termos do artigo 24 da Lei nº 11.457/2007.

O artigo em questão assim dispõe:

Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

Pela simples leitura do texto legal, resta evidente que se trata de uma norma meramente programática, não havendo cominação de qualquer sanção em decorrência de seu descumprimento por parte da Administração Tributária, muito menos o reconhecimento tácito do suposto direito pleiteado.

O objetivo do legislador foi dar efetividade ao inciso LXXVIII do art. 5º da Constituição Federal: 78

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LXXVII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação),

O STJ já se pronunciou sobre a questão e apenas determinou que o processo fosse analisado em 30 dias. Em seu Relatório, informa o Ministro Luiz Fux que “Sobreveio sentença que julgou procedente o pedido, determinando a conclusão de pedidos de restituição de tributos no prazo de 30 dias”. No Voto, perfeitamente claro está que “A presente controvérsia cinge-se à possibilidade de fixação, pelo Poder Judiciário, de prazo razoável para a conclusão de procedimento administrativo fiscal ...” e no dispositivo, o ilustre Ministro só faz determinar “a obediência ao prazo de 360 dias para conclusão do procedimento sub judice”.

Em nenhum momento se pronunciou o Judiciário pelo reconhecimento tácito do direito alegado pelo administrado em função do decurso do prazo de 360 dias, que, se assim não fosse, desencadearia uma verdadeira avalanche de pedidos a dilapidar o patrimônio público e, certamente, não é isto que o legislador pretendeu.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais apreciando o tema, também afirma de forma categórica que a norma possui caráter programático, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003, 2004

NORMA DO ART. 24 DA LEI Nº 11.457/2007. NORMA PROGRAMÁTICA. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. A norma do artigo acima citado (É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte) é meramente programática, não havendo cominação de qualquer sanção em decorrência de seu descumprimento por parte da Administração Fiscal, sendo certo inclusive que se encontra topologicamente em capítulo referente à organização da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (capítulo II) e não no capítulo referente ao Processo Administrativo Fiscal - PAF (capítulo III), ou seja, há fundada dúvida sobre sua aplicação, mesmo programática, ao PAF. Mesmo que se considere sua aplicação ao PAF, trata-se, apenas, de um apelo feito pelo legislador ao julgador administrativo para implementar o ditame do inciso LXXVIII do art. 5º da Constituição da República (a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação), pois o legislador não impôs sanção pelo descumprimento de tal norma. Por óbvio, não estabelecida a sanção na lei, não cabe ao julgador administrativo usurpar a atividade do legislador, criando sanção não prevista em lei. Ademais, no caso concreto, a administração tributária, pela Turma da Delegacia de Julgamento, proferiu decisão em prazo extremamente razoável, um pouco acima de um ano. (Acórdão nº 2102-01.490, 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 24/08/2011)

Diante do exposto, entendo que a regra prevista no art. 24 da Lei nº 11.457/2007 é uma norma programática e o descumprimento do prazo nele previsto não acarreta a perempção para Fazenda Pública constituir definitivamente crédito tributário.

Alega ainda que o deferimento tácito decorreria do princípio da duração razoável do processo preconizado no artigo LXXVIII da Constituição Federal. O referido princípio, contudo, é destinado ao legislador e não prevê o deferimento tácito como consequência da demora dos processos.

A Recorrente alega ainda que o deferimento tácito do pedido de ressarcimento decorre de uma analogia com o que ocorre no caso das compensações, o que também não prospera, eis que a analogia não pode prestar-se ao fim de extinguir o direito do fisco de apreciar os pedidos de ressarcimento.

Assim, a preliminar suscitada deve ser afastada.

3. Mérito.

O presente Recurso Voluntário trata da questão da definição do conceito de insumos para fins de créditos bem como o ônus da prova dos fatos alegados quando se trata do exercício de um direito por parte do contribuinte.

3.1. Conceito de insumos.

A primeira matéria que deve ser apreciada diz respeito à definição do conceito de insumos para fins de geração de créditos.

O Ilustre Conselheiro José Renato Pereira de Deus, no processo nº 13502.720849/2011-55 de sua relatoria, enfrentou o tema com maestria, profundidade e didática, de sorte que reproduzo seu voto para embasar minha opinião sobre o conceito, e por consequência, minhas razões de decidir, in verbis:

II.2.2 - Conceito de Insumo

No mérito, inicialmente, exponho o entendimento deste relator acerca da definição do termo "insumos" para a legislação da não-cumulatividade das contribuições.

A respeito da definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99. E, uma terceira corrente, que defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Para dirimir todas as peculiaridades que envolve a questão do crédito de PIS/COFINS, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018.

"Pacificando" o litígio, o STJ julgou a matéria, na sistemática de recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

EMENTA

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 SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN

404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 30., 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI nº 63/2018, com a seguinte ementa:

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

"(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 Lei nº 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.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR,

mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:"

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos

utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento (questões estas que não possuem caráter definitivo e que podem ser revistas em julgamento administrativo) não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do Parecer Normativo Cosit 05/2018, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS: 1. Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência; 2. Relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Portanto, para análise da subsunção do bem ou serviço ao conceito de insumo, mister se faz a apuração da sua essencialidade e relevância ao processo produtivo da sociedade, cujo ônus recai sobre quem pleiteia o direito, na forma do artigo 16 do Decreto 70.235/72, verbis:

"Art. 16. A impugnação mencionará:

I - omissis;

II - omissis;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV – omissis”. (grifei)

Esta regra deflui do artigo 373 do atual Código de Processo Civil que atribui ao autor o ônus da prova dos fatos constitutivos do seu direito.

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

Desta maneira, não há dúvidas que compete ao Autor demonstrar os fatos que constituem o seu alegado direito.

Com essas considerações, passa-se à análise do caso concreto.

3.2. Análise das atividades da Recorrente.

A Recorrente é uma indústria de pescados especializada na venda de camarões e lagosta congelados e, para o desempenho de sua atividade, alega que utiliza embarcações para capturar o pescado e, na mesma embarcação, inicializar a industrialização, eis que ela passa até 90 dias no mar, que consiste em beneficiar e congelar os animais.

Afirma que os principais insumos para captura dos crustáceos são óleo diesel, instrumentos de pesca (redes, paragens, portas de madeira, munzuás) e iscas.

A Recorrente insurge-se contra as seguintes glosas:

3.3. Insumos e despesas com peças de manutenção e reposição de máquinas e equipamentos. (e-fls. 334)

A Recorrente alega que possui créditos de PIS e COFINS em relação aos insumos e peças de manutenção e reposição de máquinas e equipamentos utilizados na produção do “pescado congelado”.

Ultrapassada a questão da definição do conceito de insumo é necessário aferir se a Recorrente desincumbiu-se do ônus de demonstrar (alegar e provar) que os bens são essenciais e/ou relevantes ao processo produtivo.

Neste sentido é de quem alega, no caso a Recorrente, o ônus de demonstrar a essencialidade e relevância.

Na manifestação de inconformidade (e-fls. 170) a Recorrente alega superficialmente a relação dos bens glosados com o processo produtivo, embora não traga qualquer prova do alegado.

No Recurso Voluntário a Recorrente limitou-se a mencionar, exemplificativamente, o caso do virabrequim (e-fls. 24) do motor da embarcação.

Neste caso, embora a Recorrente tenha mencionado tratar-se de bem essencial e relevante, não desincumbiu-se do ônus de provar esta relação, sendo vedado ao Colegiado

lançar mão do senso comum para pautar as decisões, sendo imprescindível que exista a produção de provas acerca desta relação e da relevância.

Tratando-se de um processo por meio do qual o contribuinte pleiteia o reconhecimento de um direito, é ônus de quem alega realizar as provas da sua existência, o que poderia ter ocorrido por meio, por exemplo, de um laudo técnico, apenas como exemplo de um documento que demonstrasse a relação de essencialidade e relevância do bem à atividade desempenhada.

Neste sentido, não tendo a Recorrente se desincumbido deste ônus, nego provimento ao capítulo recursal.

3.4. Crédito presumido sobre a aquisição de lagosta do Sr. Francisco Lucivaldo Feitosa Pinto.

A Recorrente insurge-se contra as glosas apostas sobre o crédito presumido calculado sobre a lagosta adquirida do Sr. Francisco Lucivaldo Feitosa Pinto.

A glosa decorreu do fato de que os pagamentos, apesar de alegadamente dizerem respeito ao Sr. Francisco, foram realizados em contas bancárias de terceiros, por suposta ordem verbal do Sr. Francisco, razão suficiente para que a DRJ tenha admitido que não há como comprovar que se trata de pagamento de lagosta.

Às e-fls. 27 e seguintes a Recorrente traz aos autos documentos que entende comprovar a alegada relação entre os pagamentos feitos a terceiros por ordem do Sr. Francisco.

Trata-se tão somente de um rol de pagamentos realizado pela empresa, acompanhado de folhas do livro razão, comprovantes de transferências bancárias, pagamentos, mas sem qualquer documento que demonstre de forma inequívoca que os pagamentos que realizou em contas de terceiros na verdade eram destinados ao Sr. Francisco.

Efetivamente, tratando-se de direito creditório, é ônus do contribuinte a demonstração (alegação e prova) dos fatos constitutivos do seu direito.

Por estes motivos, voto no sentido de negar provimento a este capítulo recursal.

3.5. Atualização monetária.

A Recorrente alega que possui direito à atualização monetária dos valores.

Todavia, diante da inexistência de previsão legal para tanto, bem como da impossibilidade de que o CARF analise a inconstitucionalidade das normas jurídicas, a este Colegiado é vedado inovar no campo legislativo, razão suficiente a que seja negado provimento a este capítulo recursal.

Neste sentido é a Súmula CARF n. 125: “No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.”

Por estes motivos, voto por afastar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad