



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10280.722337/2009-72
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-012.784 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2022
Recorrente NORDISK TIMBER EIRELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO.

No Processo Administrativo Fiscal, dada à observância aos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, todas as alegações de defesa devem ser concentradas na Manifestação de Inconformidade que inaugurou o contencioso tributário, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. DECISÃO DEVIDAMENTE MOTIVADA.

Não há que se cogitar em nulidade da decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentado clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa, com a compreensão plena, por parte do sujeito passivo, dos fundamentos fáticos e normativos da autuação; (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.

RESTITUIÇÃO. RESSARCIMENTO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INOCORRÊNCIA. ART. 24 DA LEI N. 11.457/2007. PRAZO.

Inexiste norma legal que preveja a homologação tácita do pedido de ressarcimento ou restituição no prazo de 5 anos.

O artigo 74, §5º da Lei nº 9.430/1996 cuida de prazo para homologação de declaração de compensação, não podendo ser aplicável por analogia para a apreciação de pedido de restituição ou ressarcimento por ausência de semelhança entre os institutos.

Não obstante a Administração Tributária tenha ultrapassado o prazo previsto no art. 24 da Lei nº 11.457/2007 para conclusão do processo administrativo, não há qualquer amparo legal ou judicial para o deferimento automático de pleito de restituição.

BENS PARA REVENDA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CREDITAMENTO.

A aquisição de bens sujeitos à alíquota zero não dá direito a crédito das Contribuições não cumulativas sob qualquer título.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS.

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que o os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) essencialidade ou relevância com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) aferição, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

Não geram direito a crédito a ser descontado diretamente da contribuição apurada de forma não-cumulativa os gastos com bens utilizados como insumos para os quais o contribuinte não comprova ou demonstra a aplicação em etapas essenciais ao processo produtivo.

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DA RECORRENTE.

Nos processos que versam a respeito de compensação ou de ressarcimento, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso em face da preclusão. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Larissa Nunes Girard, Walker Araujo, Antonio Andrade Leal, Jose Renato Pereira de Deus, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Marel Orsi Gameiro, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório (fl. 616) relativo ao Pedido de Ressarcimento-PER nº 34276.35532.231008.1.1.09-5409. Referido Despacho, com base no Parecer SEORT/DRF/BEL nº 832/2013 (fls. 608 a 615), decidiu por:

- DEFERIR PARCIALMENTE o pedido de ressarcimento formulado no PER nº 34276.35532. 231008.1.1.09-5409, reconhecendo parcialmente o crédito no valor de R\$ 68.208,74 referente A COFINS Não-Cumulativa – Exportação do 2º trimestre de 2005.
- DETERMINAR O RESSARCIMENTO do valor reconhecido no PER nº 34276.35532. 231008.1.1.09-5409 no montante de R\$ 68.208,74, observado o disposto no art. 34 da Instrução Normativa nº 600/2005.

Ciente do deferimento parcial de seu pedido de ressarcimento, em 27/11/2013 (fl. 585), o contribuinte, em 26/12/2013, apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 590 a 601) alegando em síntese, que:

- Embora tenha cumprido fielmente as disposições legais que regem o benefício fiscal a que tem direito e especialmente seu direito ao ressarcimento (por meio de compensação e/ou ressarcimento em espécie), surpreendentemente parcela daquele crédito deixou de ser reconhecida pela decisão em questão no valor de R\$ 570.221,83 e, por via de consequência, parcela da compensação àquele crédito vinculada pelo contribuinte deixou de ser homologada;
- o art. 17 da MP nº 135, de 31 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 30 de dezembro de 2003, deu nova redação ao § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, fixando o prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação, para a Secretaria da Receita Federal homologar a compensação declarada pelo sujeito passivo;
- *“no prazo de 5 (cinco) anos a contar do pedido de ressarcimento originário (no caso em tela em 23/10/2008) uma vez decorrido o prazo de 5 (cinco) anos da apresentação daquela declaração (já que o Despacho Decisório é de 08/11/2013) o direito creditório está tacitamente homologado nos termos das normas de regência, e consequentemente estão homologadas tacitamente as declarações de compensações a ele vinculadas e, havendo saldo, constituído o direito do contribuinte em ser ressarcido em espécie daquele valor.”*
- o prazo limite para a manifestação da Fazenda Federal era 23/10/2013 o que não ocorreu somente tendo ocorrido em 08/11/2013 quando o direito creditório que ampara o contribuinte já estava tacitamente homologado;
- *Por via de consequência deve a totalidade do crédito requerido originalmente ser declarado homologado, juntamente com as compensações a ele vinculadas, bem como determinada o imediato e preferencial ressarcimento do saldo remanescente que ampara o contribuinte se houver.*
- A fiscalização não atendeu ao disposto na Lei 11.033 de 21 de Dezembro de 2004 em seu art 17, indo de encontro a esse dispositivo que assevera que *“As vendas efetuadas com suspensão, Isenção, alíquota 0 (zero) não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações”*
- *“Também não tem fundamento afirmar que notas de 2004 foram glosadas por serem do ano anterior a 2005, ano em fiscalização, uma vez que no verso da mesma esta o carimbo de entrada, as que não tem especificação do produtos são de complemento de preços, e em seu corpo e referenciado a nota fiscal de origem, então não tem sentido informar produtos uma vez que esta não ira transitar.”*
- Com relação a notas fiscais não apresentadas não se justifica uma vez que estas foram todas planilhadas e conferidas, bem como a questão de entrada das notas fiscais com emissão em um determinado mês e chegada ate dois meses depois, toda esta demora tem na logística sua justificativa, uma vez que estas notas de produtos eram

transportadas em balsas que vinham parando em determinados portos ao longo de sua viagem, e que em sua grande maioria vinham do interior do estado;

- a empresa adquiria madeira serrada com a finalidade de secar em estufa ou transformar a madeira em piso ou deck. Se fosse compra com fim específico de exportação não poderia sofrer qualquer alteração ou modificação, devendo ficar em local aduaneiro, o que não ocorre no caso da empresa;

- a Lei nº 10.833/2003 em seus Art. 2º e 3º diz que do valor apurado a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação *“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes”*. Por sua vez o § 4º do art. 8º da Instrução Normativa 404/2004, entende como insumos os bens utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda;

- nosso entender é um pouco mais amplo, pois para se definir "insumos" um bem ou serviço tem que levar em consideração, todos os gastos que contribuíram para a consecução dos objetivos comerciais deste, assim sendo é razoável afirmar que devemos afastar a idéia de que insumos é somente o que é aplicável diretamente e imediatamente, na utilização de um processo produtivo de um bem a ser comercializado.

- o conceito que mais se aproxima para fins tributário da questão do "insumos" é o disposto no Art. 290 e 299 do RIR (Decreto 3.000/1999);

- a glosa do crédito de encargos com depreciação do ativo imobilizado foi indevida. Empilhadeiras, Equipamentos de informática, Moveis e Utensílios e Pallets, para fins de crédito, fazem parte do processo produtivo, no caso em questão "madeira Serrada", pois seria impossível para um ser humano deslocar pranchas de madeiras, em que muitas vezes eram utilizadas duas empilhadeiras para a retirada do caminhão e colocação no pátio de estoque, esta também era utilizada para carga e descarga da madeira em estufas;

- *“Com relação a equipamento de informática as Estufas e Silos eram controlado de uma sala próxima a estes equipamentos via computadores, pois a estufa era toda informatizadas e a "depreciação" em questão, fazia parte do processo de produção da madeira.”*

- *“Também há de se abraçar que os moveis e utensílios bem como as Pallets eram parte deste processo produtivo, uma vez que os moveis e utensílios fazia parte da sala de controle da estufa e silo, caso contrario o funcionário ficaria em pé uma vez que as estufas e silos rodavam 24 horas, com relação aos pallets podemos afirmar que este serviam da base para a madeira serrada, piso e deck sendo estes dois últimos, considerado produtos acabados.”*

- *“Portanto concluímos que a glosa por parte do fisco não levou em consideração a forma de utilização destes bens na produção de um processo de um bem, neste caso madeira.”*

- *“O despacho Decisório (eletrônico) difere frontalmente do Relatório de Fiscalização em prejuízo ao contribuinte, ora Impugnante, sem que para tanto traga qualquer fundamentação minimamente válida.”*

- *“Eis que não há como sustentar-se a pretensão do Despacho Decisório combatido diante flagrante divergência entre o montante originalmente requerido, o montante reconhecido pela autoridade fiscalizadora e o montante reconhecido no Despacho Decisório ora impugnado.”*

- Os argumentos até aqui averbados são suficientes para que fique claro o direito do contribuinte, ora Impugnante, quanto ao reconhecimento de, no mínimo, o crédito apurado pelo Relatório de Fiscalização decorrente da diligência fiscal levada a efeito pela autoridade fazendária competente (e cujas glosas serão discutidas ao devido tempo).

- Ora, se diligência fiscal foi determinada para a verificação do crédito, a autoridade fazendária a realiza, comprova o direito ao crédito e quantifica-o e por fim emana

Relatório de Fiscalização contendo o montante do crédito reconhecido, não pode o Despacho Decisório, sem qualquer motivação, alterar o montante apurado e reconhecido pela fiscalização, especialmente em detrimento do contribuinte sem que seja ferido de morte o devido processo legal.

• Este, porém, foi o caso presente, pois o crédito regularmente apurado e certificado pela autoridade fazendária responsável pela diligência fiscal foi ignorado pelo Despacho Decisório.

• Eis que em assim sendo incorreu aquele Despacho em afronta ao devido processo legal.

• Ora, ao deixar de apontar e comprovar os dispositivos e motivos que levaram ao reconhecimento de crédito diferente daquele apurado no Relatório de Fiscalização o Despacho Decisório afrontou o devido processo legal colocando o contribuinte, ora Impugnante, em ilegal e inadmissível condição de ignorância quanto aos fatos que levaram ao indeferimento de parcela de sua direito líquido e certo.

• Ao final requer que em sede de preliminar, seja considerado homologado tacitamente o Pedido de Ressarcimento de 23/10/2008 com homologação tácita, nos termos da legislação vigente e caso de inadmissão da preliminar, em sede de mérito, seja considerado homologado o pedido de ressarcimento de 23/10/2008.

A lide foi decidida pela 5ª Turma da DRJ em Fortaleza/CE, nos termos do Acórdão nº 08-37.779 (fls. 592/605), de 08/02/2017 que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada, nos termos da Ementa transcrita abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos, os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente no seu processo produtivo, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas, mas tão somente os que efetivamente se relacionem com a atividade-fim da empresa.

CRÉDITO. ATIVO IMOBILIZADO UTILIZADO NA PRODUÇÃO DE BENS PARA VENDA. PALLETS DE MADEIRA.

O desconto de créditos de bens do ativo imobilizado utilizados na produção de bens para venda não se estende aos materiais para permitir ou facilitar o transporte ou armazenamento dos produtos, uma vez que essa operação não integra o processo produtivo.

BENS PARA REVENDA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CREDITAMENTO.

A aquisição de bens sujeitos à alíquota zero não dá direito a crédito das Contribuições não cumulativas sob qualquer título.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DIREITO DE CRÉDITO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INOCORRÊNCIA.

Inexiste norma legal determinando a homologação tácita do pedido de restituição de indébito tributário ou ressarcimento, no prazo de 5 anos. O artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, cuida de prazo para homologação de Declaração de Compensação, não se aplicando à apreciação de pedidos de restituição ou ressarcimento.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado (fls. 614/637), no qual, após síntese dos fatos, requer em sede de preliminar a nulidade da decisão recorrida, por descumprimento dos preceitos legais insculpidos na Lei nº 11.033/2004 e 10.833/2003 e suas Instruções Normativas, bem como o Decreto nº 70.235/72. No mérito, reproduz, na essência, as razões apresentadas por ocasião da Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Denise Madalena Green, Relator.

I – Da admissibilidade:

A recorrente foi intimada da decisão de piso em 03/03/2017 (fl.611) e protocolou Recurso Voluntário em 04/04/2017 (fl.612) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

O presente recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, porém dele conheço parcialmente, considerando que o pedido quanto ao reconhecimento dos créditos relativos aos materiais de embalagens e os serviços de frete, não foram abordados expressamente na Manifestação de Inconformidade que inaugurou o contencioso tributário, incidindo, assim, a preclusão prevista no artigo 17, do Decreto nº 70.235/72².

II – Da preliminar de nulidade da decisão recorrida:

Preliminarmente, defenda a recorrente a nulidade da decisão recorrida, uma vez que deixou de observar preceitos insculpidos nas Leis nºs 11.033/2004 e 10.833/2004 e suas Instruções Normativas, bem como o Decreto nº 70.235/1972.

Não assiste razão ao pleito recursal.

As nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal são tratadas nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72³, segundo os quais somente serão declarados nulos os atos na

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

² Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

³ Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

ocorrência de despacho ou decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente ou do qual resulte inequívoco cerceamento do direito de defesa à parte, situação que não se encontra presente no caso ora em julgamento.

Além do mais, compulsando ao autos, observa-se que a decisão recorrida exprime de forma clara, os fundamentos fáticos e jurídicos sobre os pontos articulados pela contribuinte, que levaram ao indeferimento da Manifestação de Inconformidade.

Foram três pontos abortados na defesa que foram enfrentados pela decisão recorrida: (i) sobre a glosa do crédito de bens utilizados como insumos, a decisão recorrida afastou a pretensão da interessada, com base com base no art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e IN SRF nº 404/2004, no seu entendimento *se não há uma ação direta do bem sobre o produto ou se o serviço não é aplicado ou consumido diretamente na produção do produto, não há que se falar em insumo*; (ii) sobre as glosas do crédito de bens para revenda, a decisão com base no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, afastou a pretensão da contribuinte pois o dispositivo é claro que não dará direito ao crédito a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, afastando a aplicação do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, citou jurisprudência deste Conselho nesse sentido; e, (iii) sobre a glosa do crédito de encargos de depreciação do ativo imobilizado, cita o disposto no art. 3º, VI, da Lei nº 10.833/2003, bem como a IN 404/2004, no sentido de que para o creditamento sobre depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, tais bens devem estar ligados diretamente na produção de um bem ou serviço. Ainda, deixou claro a decisão de piso que no caso de equipamento de informática *há necessidade de fazer distinção entre equipamentos de informática utilizados nas unidades administrativas e os equipamentos utilizados na produção. Não houve tal distinção nem trouxe o contribuinte elementos que permitam concluir que tais equipamentos foram utilizados especificamente na produção de bens destinados a venda*.

Ademais, o fato de a decisão recorrida ter apreciado a questão e decidido de forma contrária à pretensão do contribuinte e com argumentos dos quais discorda não caracteriza falta de motivação.

Portanto, não há nos autos qualquer vício de nulidade na decisão administrativa, pois, como visto acima, a decisão recorrida traz motivação clara, inteligível e suficiente para a não homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo, enunciando os fundamentos fáticos e normativos que a embasam, de maneira que não apresenta qualquer violação à legalidade, verdade material ou qualquer outro princípio da Administração Pública.

Nesta esteira, não vejo como acolher as pretensões da recorrente, posto inexistir qualquer vício na decisão recorrida.

Rejeita-se, assim, preliminar de nulidade.

III – Do prazo para análise dos pedidos de ressarcimento:

Defende a recorrente que a autoridade fiscal deveria obedecer os prazos previstos § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 e art. 24 da Lei nº 11.457/2007 para apreciar o seu pedido de ressarcimento. Aduz que *o acórdão foi efetivado com violação da ordem jurídica, uma vez que afirma não haver prazo para ressarcimento, portanto não pode ser mantido, devendo, este Conselho, em consequência, declarar homologado a totalidade do crédito requerido originalmente e o direito ao imediato e preferencial ressarcimento em espécie do valor solicitado*.

No caso, improcede a pretensão recursal, razão pela qual, deve ser reproduzida a decisão de 1ª instância que bem analisou a questão ora em análise, conforme excertos a seguir:

Sobre a Homologação Tácita do Pedido de Ressarcimento

O impugnante, preliminarmente, solicita que seja homologado tacitamente seu pedido de ressarcimento alegando que da data de apresentação do PER/DCOMP original, em 23/10/2008, até a emissão do Despacho Decisório contestado, em 08/11/2013 se passaram mais de cinco anos e que “o direito creditório está tacitamente homologado nos termos das normas de regência, e consequentemente estão homologadas tacitamente as declarações de compensações a ele vinculadas e, havendo saldo, constituído o direito do contribuinte em ser ressarcido em espécie daquele valor.”

Conforme se observa no Despacho Decisório SEORT/DRF/BEL nº 206 de 24/08/2009 (fls. 17 a 19), as compensações apresentadas pelo contribuinte na DCOMP nº 31071.20755.241008.1.3.09-9423 foram consideradas NÃO DECLARADAS. A compensação considerada Não Declarada não produz, na prática, qualquer efeito tributário, é como se não existisse ou não tivesse sido entregue pelo contribuinte.

Por conseguinte, não há que se falar em homologação tácita de DCOMP e, conseqüentemente, em seu atrelamento ao PER. Por sua vez, não há na legislação qualquer dispositivo que estabeleça prazo para a homologação de pedido de ressarcimento.

Em toda a legislação referente à compensação e ressarcimento (Lei nº 9.430/96, Lei 10.833/2003, Lei 10637/2002 e Instruções Normativas a respeito do tema), não há qualquer menção à homologação tácita de pedido de ressarcimento. Não se encontram nesses dispositivos legais qualquer menção a “direito creditório tacitamente homologado” como quer o contribuinte.

O art. 74 da Lei 9.430/96 fala explicitamente sobre quem recai a homologação tácita:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

(...)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003) (grifou-se)

Claramente o prazo citado no § 5º acima se refere à homologação DA COMPENSAÇÃO, e não do ressarcimento.

Trago aos autos jurisprudência do CARF sobre o assunto:

Acórdão nº 3801005.224 – 1ª Turma Especial

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

DIREITO DE CRÉDITO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. NÃO APLICÁVEL.

Inexiste norma legal que preveja a homologação tácita do pedido de restituição ou ressarcimento no prazo de 5 anos. O Art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional-CTN, dispõe sobre o prazo decadencial para a homologação do lançamento; o art. 173 do CTN trata de prazo para constituição de crédito tributário; o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, cuida de prazo para homologação de Declaração de Compensação. Nenhum destes prazos se aplica à apreciação de pedidos de restituição ou ressarcimento.

Acórdão nº 3801005.224 – 1ª Turma Especial

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS.

Data do fato gerador: 07/01/2003

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INOCORRÊNCIA.

Inexiste norma legal determinando a homologação tácita do pedido de restituição de indébito tributário no prazo de 5 anos. O artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, cuida de prazo para homologação de Declaração de Compensação, não se aplicando à apreciação de pedidos de restituição ou ressarcimento.

Assim sendo, não há que se falar em homologação tácita do pedido de ressarcimento nem em DCOMP a ele atrelado, uma vez que a DCOMP que pretendeu utilizar o respectivo crédito foi considerada não-declarada. (grifos originais)

A recorrente confunde as normas aplicáveis à espécie, principalmente quando clama para si o direito de, por analogia, ter o seu pedido de ressarcimento homologado tacitamente em face do decurso do prazo de cinco anos.

Com efeito, tratando de pedido de ressarcimento é importante asseverar que nas normas de regência não há previsão de qualquer penalidade ou mesmo a previsão de reconhecimento tácito do direito buscado pela contribuinte em função de uma eventual demora na análise do pedido.

A simples leitura do § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996 permite compreender que inexistente fundamento para a alegação da recorrente. Não há limitação temporal para a análise do pedido de ressarcimento e homologação tácita para tal pedido, mas apenas para a compensação declarada. São institutos distintos e não é possível aplicar a analogia para tal situação.

Ademais, quanto ao estabelecimento de prazo para resposta pedidos administrativos, dispõe o art. 24 da Lei nº 11.457/07 que: “*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*”.

Conforme decidido REsp 1.138.206/RS, submetido ao rito do art. 543-C do CPC, de aplicação obrigatória no âmbito do CARF, “*tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07)*”. Dessa forma, aplica-se ao presente caso o referido prazo. Não obstante tenha a Administração Tributária ultrapassado o prazo previsto no art. 24 da Lei nº 11.457/2007 para conclusão do processo administrativo, não há qualquer amparo legal ou judicial para o deferimento automático do pleito de restituição da recorrente.

Nesse sentido foi decidido por este CARF no Acórdão nº 3302-007.954, de 18 de dezembro de 2019, sob excelente voto condutor do Ilustre Conselheiro Vinicius Guimarães, proferido nos seguintes termos:

Com relação aos pedidos de restituição, não há que se falar em sujeição ao prazo de homologação de compensação, uma vez que, por óbvio, restituição não se confunde com declaração de compensação, razão pela qual não se aplica a norma inscrita no parágrafo 5º, art. 74 da Lei nº. 9.430/96: o dispositivo expressamente se refere à declaração de compensação, não se aplicando, o prazo para a homologação tácita, aos pedidos de restituição ou ressarcimento.

Entendo que, neste caso, não cabe ao julgador ir além do que o legislador prescreveu. Se há, como sustenta a recorrente, eventual semelhança entre os institutos da compensação e restituição, caberia ao legislador reconhecer a semelhança e estender a aplicação do

prazo de homologação também para a restituição. Não o fez, de maneira que a este colegiado só resta decidir nos limites do que foi legislado.

De todo o modo, entendo que não existe semelhança entre os institutos da restituição/ressarcimento e aquele da compensação que justifique a aplicação, por analogia, do prazo de homologação tácita previsto no art. 74 da Lei nº. 9.430/96. Explico.

Na compensação, o sujeito passivo promove o encontro de contas que caracteriza a compensação, requerendo a sua homologação pela Administração Tributária. No caso em que o encontro de contas não é homologado, os valores compensados são imediatamente exigidos nos termos do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996. Tal análise do procedimento adotado pelo sujeito passivo está, naturalmente, sujeita a prazo, uma vez que envolve a cobrança de um débito que o interessado pretende extinguir. Logo, é de se esperar que a lei que regulamenta o pedido de compensação também preveja um prazo para o Fisco decidir sobre o direito pleiteado - assim como existe prazo para lançamento (decadência) ou cobrança (prescrição) de um tributo.

No caso de ressarcimento e restituição, o sujeito passivo requer que seja declarada a existência de um crédito. Não existe procedimento anterior a ser objeto de homologação. (...)

No tocante à aplicação do art. 24 da Lei nº 11.457/2007, que prescreve o prazo de 360 dias, a contar do protocolo de petições, pedidos ou recursos, para que seja proferida decisão administrativa, há que se assinalar que tal regra não prevê que decisões exaradas fora do prazo prescrito deverão ser afastadas ou que os pedidos, recursos, petições formuladas deverão ser tacitamente acolhidas ou homologadas. Se, no caso concreto, não tivesse ainda havido decisão da Administração Tributária sobre o pedido de restituição formulado, o sujeito passivo poderia exigir sua apreciação, invocando, para tanto, o referido prazo da Lei nº. 11.457/2004. Isso não significa, entretanto, que o mérito do pedido deva ser decidido em favor do sujeito passivo.

Na linha de tal entendimento, observe-se que a própria ementa da decisão do Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.138.206-RS, reproduzida pela recorrente, determina que a autoridade administrativa proceda à conclusão do “procedimento sub judice”, isto é, do julgamento administrativo dos pedidos de restituição tratados na ação. Na leitura do voto condutor da decisão do STJ, pode-se observar que foram formulados pedidos de restituição no início do ano de 2007, tendo a decisão judicial sido exarada anos depois, em 09/08/2010, restringindo-se tão somente a determinar a conclusão da análise das restituições pela administração tributária.

Desse modo, não cabe razão à recorrente quando aduz que a extrapolação do prazo de trezentos e sessenta dias para julgamento do pedido de restituição implica a sua homologação tácita. O art. 24 da Lei nº 11.457/2007 pode ser invocado para se exigir uma decisão da autoridade administrativa, mas não para justificar ou fundamentar suposta homologação tácita – até porque, no caso de pedido de restituição, nada há para se homologar. (...)

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário no tema.

III – Do mérito:

A discussão objeto da presente demanda versa sobre a glosa de créditos de COFINS – Exportação efetuada na análise de Pedido de Ressarcimento nº 34276.35532.231008.1.1.09-5409, apurado no 1º Trim/2005. Os créditos glosados e mantidos pela decisão de piso referem-se às seguintes rubricas: a) bens adquiridos para revenda com alíquota zero; b) bens utilizados como insumos; e, c) encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado.

Passa-se agora à análise dos itens glosados pela fiscalização e impugnados pela recorrente.

a) bens adquiridos para revenda com alíquota zero:

A autoridade fiscal glosou os créditos oriundos da aquisição de madeiras adquiridos com o fim específico de exportação, uma vez sua aquisição não gera direito a crédito.

O fundamento legal para a glosa efetuada pela fiscalização se encontra no art. 3º da Lei nº 10.833/2003:

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:**

(...)

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.

Correta a decisão recorrida quando aduz que:

A planilha com as notas fiscais glosadas se referem a bens para revenda, (conforme arquivos digitais fls. 150 a 156). A leitura combinada dos arts. 3º e 6º, aplicados à questão específica dos autos, deixa claro que se não houve a incidência de COFINS quando da aquisição de madeira para fim específico de exportação e, se a sua saída também é isenta desta contribuição, não há direito ao crédito informado pelo contribuinte em seu DACON.

Em síntese, se não houve o pagamento da contribuição na aquisição e a saída (exportação) do produto também era isenta, não há porque o contribuinte se creditar de um encargo que não sofreu. O creditamento pretendido pelo contribuinte equivale a um benefício fiscal que somente pode ser aplicado mediante Lei específica que o autorize.

Com relação ao aproveitamento dos seus respectivos créditos estariam respaldados pelo art. 17 da Lei nº 11.033/2004 a que a recorrente faz menção. O referido dispositivo dispõe que *“as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações”*.

Observe-se que tal dispositivo determina que no caso de os produtos vendidos não estarem sujeitos ao pagamento de contribuições (por suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência), o vendedor não fica impedido de manter os créditos relativos às aquisições de produtos que tiveram o recolhimento dessas contribuições.

Ocorre que, ressalvadas as situações específicas previstas na legislação, o que determina o direito ao crédito da Contribuição para o PIS e da Cofins é a incidência dessas contribuições na aquisição de bens ou serviços, conforme se extrai do § 2º, inciso II, do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Diante disso, inexistente previsão legal ou constitucional que ampare o pedido da recorrente.

A matéria trazida à discussão não é nova e já foi alvo de julgamento no processo 10280.902042/2014-45, (Acórdão nº 3201-004.481), de relatoria do i. julgador Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, envolvendo o mesmo contribuinte. Vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

BENS PARA REVENDA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CREDITAMENTO.

A aquisição de bens sujeitos à alíquota zero não dá direito a crédito das Contribuições não cumulativas sob qualquer título. (...)

Em consonância com o tema, destaco o julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

(...)

CUSTOS. FRETES. AQUISIÇÕES. INSUMOS DESONERADOS (ALÍQUOTA ZERO/SUSPENSÃO). CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos sobre os custos com aquisições de insumos tributados à alíquota zero e/ ou com suspensão da contribuição é expressamente vedado pela legislação que instituiu o regime não cumulativo para o PIS e COFINS.” (Acórdão nº 9303-009.754 – CSRF / 3ª Turma, Processo nº 10925.722369/2012-41; Rel. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; Sessão de 11 de novembro de 2019)

Portanto, não merecem prosperar os argumentos da recorrente, mantendo-se as glosas neste ponto.

b) bens utilizados como insumos:

O Acórdão recorrido manteve as glosas sobre as despesas com aquisição de bens utilizados como insumos, sob o entendimento de que *a IN RFB nº 404/2004 estabeleceu como condição para enquadramento no conceito de insumo a ação direta deste sobre o produto em fabricação, sofrendo em consequência dessa ação desgaste, danos ou perda de propriedades físicas ou químicas. Do mesmo modo, previu que serviço considerado como insumo é somente aquele aplicado ou consumido na produção ou fabricação do produto.*

Em relação à exegese da definição do conceito de insumo, este Colegiado tem entendimento formado no sentido de que o termo “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, especialmente após o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, que preconiza a necessidade da realização do teste da subtração.

Contudo, no presente caso, desde a Manifestação de Inconformidade, a interessada não trouxe aos autos nenhum elemento probatório a confirmar que os gastos incorridos com insumos que pretende se creditar estão atrelados ao seu processo de produção, ou seja, sua ESSENCIALIDADE e RELEVÂNCIA.

Alias, em relação aos insumos, a recorrente não contesta especificamente cada uma das glosas, e também não apresenta elementos que possam invalidá-la, nem demonstra que se referem a fatores ligados efetivamente às atividades de produção da empresa.

Como se sabe, nos pedidos de compensação ou de restituição, como o presente, o ônus de comprovar o crédito postulado permanece a cargo da contribuinte, a quem incumbe a demonstração do preenchimento dos requisitos necessários para a compensação, pois “(...) o

*ônus da prova recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato*⁴, postura consentânea com o art. 36 da Lei nº 9.784/1999⁵, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Aliás, a questão de quem pertence o ônus da prova é muito bem definida no Código de Processo Civil - o qual se aplica supletiva e subsidiariamente ao processo administrativo, por força do art. 15 do mesmo diploma legal -, mais precisamente no art. 373, prescreve que *o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito*.

Este Conselho Administrativo (CARF), na maior parte de suas decisões, tratam sobre a necessidade de o contribuinte provar ou demonstrar que os insumos ou os serviços são aplicados em etapas essenciais no processo produtivo. Nesse sentido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2008 a 03/06/2008

(...)

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS.

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) **essencialidade ou relevância** com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) **aferição**, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

Não geram direito a crédito a ser descontado diretamente da contribuição apurada de forma não-cumulativa os gastos com serviços para os quais o contribuinte não comprova ou demonstra a aplicação em etapas essenciais ao processo produtivo.
(Acórdão nº 3201-004.245 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Processo nº 10783.914097/2011-94, Rel. Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Sessão de 26 de setembro de 2008)

Assim, nego provimento a este capítulo recursal.

c) encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado:

Consta do Despacho Decisório que foram glosados as empilhadeiras, equipamentos de informática, móveis e utensílios e os pallets, por não concorrerem efetivamente para a produção dos bens destinados a venda. As empilhadeiras e pallets são usados apenas no transporte ou armazenagem dos bens, mas não o modificam; os demais bens são usados em outras atividades da empresa.

A decisão recorrida manteve as referidas glosas, sob os seguintes fundamentos:

Os equipamentos de informática, assim como os móveis e utensílios são bens do ativo imobilizado que estão presentes em qualquer empresa que se estabeleça e, por certo, sofrem depreciação. Ao fim de cada exercício a depreciação é apurada e lançada, na apuração do resultado do exercício, como despesa. No presente caso, entretanto, não se trata de uma despesa, há que se ter uma relação causal entre o bem do ativo imobilizado e a produção de bem para venda, e, só então é que será possível haver o creditamento.

⁴ CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; e DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria geral do processo. São Paulo: Malheiros Editores, 26ª edição, 2010, p. 380.

⁵ Lei nº 9.784/1999 - Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei. Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

Não podem os equipamentos de informática os móveis e utensílios serem objeto de creditamento das contribuições do PIS/COFINS se não forem utilizados diretamente na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

(...)

Das ementas colacionadas deduz-se que não é qualquer bem do ativo imobilizado que possibilita o creditamento da contribuição de PIS/COFINS. Para que isso seja possível o bem do ativo imobilizado tem que ter pertinência com o processo produtivo, no caso, beneficiamento de madeira serrada com o fim de exportação.

Caso os equipamentos de informática tenham sido utilizados para manter as condições da estufa para beneficiamento da madeira a ser exportada, há a necessidade de fazer distinção entre equipamentos de informática utilizados nas unidades administrativas e os equipamentos utilizados na produção. Não houve tal distinção nem trouxe o contribuinte elementos que permitam concluir que tais equipamentos foram utilizados especificamente na produção de bens destinados a venda.

Com relação aos Pallets, entendo que os mesmos são elementos do ativo imobilizado que se destinam ao armazenamento e ao transporte de mercadorias, não podendo afirmar que são utilizados na produção de bens destinados a venda. Tanto os equipamentos de informática como os Móveis e Utensílios e Pallets não contribuem diretamente para a produção, modificação da natureza, do funcionamento, do acabamento, da apresentação ou da finalidade do produto, ou para o seu aperfeiçoamento para consumo, não podem, portanto, ser considerados como bens do ativo imobilizado, passíveis de creditamento.

Em contrapartida, defende a recorrente em seu recurso:

Se não vejamos, a glosa fiscal do combatido despacho decisório foi sobre Equipamentos de informática, Móveis e Utensílios e Pallets, no entanto para fins de crédito e dentro da celeridade jurídica, estes bens fazem parte do processo produtivo, no caso em questão "madeira serrada".

Com relação a equipamento de informática as Estufas e Silos eram controlados de uma sala próxima a estes maquinários e equipamentos via computadores, pois as estufas eram todas informatizadas, onde se controlava a temperatura destas e o tempo de secagem da madeira ou seja totalmente programada, e a "depreciação" em questão, fazia parte do processo de produção da madeira.

Também há de se abarcar que os móveis e utensílios bem como os Pallets eram parte deste processo produtivo, uma vez que os móveis e utensílios faziam parte da sala de controle das estufas e silo, que visava proporcionar um ambiente de trabalho digno e seguro a seus operadores uma vez que as estufas e silos rodavam 24 horas, com relação aos pallets podemos afirmar que estes serviam de base para a madeira serrada, piso e deck sendo estes dois últimos, considerados produtos acabados.

Nos termos do inciso VI, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, somente geram direito ao crédito os bens utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Oportuna a transcrição:

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

(...)

VI máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, **adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;**

Nesse ponto, como no caso acima, entendo que a argumentação é genérica e deixa de demonstrar de forma detalhada e individualizada as glosas. Ou seja, os argumentos tecidos,

aliado à ausência de prova não são suficientes para prover o seu recurso, pois não atestado que os bens indicados foram utilizados na fabricação dos produtos destinados à venda.

Com relação aos itens glosados, equipamentos de informática, móveis e utensílios e pallets, entendo que não há, nos autos, elementos de prova que possam elucidar, de forma suficiente e necessária, sua participação efetiva no processo produtivo. Nesse ponto, observe-se que, apesar das conclusões da decisão de primeira instância, em seu recurso voluntário, o sujeito passivo se limitou a repetir as alegações trazidas em manifestação de inconformidade, eximindo-se de apresentar contestação específica e de instruir o processo com elementos de prova que pudessem demonstrar a natureza dos referidos bens, bem como sua utilização direta no processo produtivo.

Além do mais, nos autos não constam documentos ou esclarecimentos, que evidenciem que os itens relativo aos encargos de depreciação, são os bens que poderiam ser depreciados na forma que foram, nem se cumprem os requisitos da legislação para creditamento da sistemática da não cumulatividade.

Como tratado no tópico acima, em se tratando de pedido de ressarcimento e declaração de compensação, o contribuinte figura como titular da pretensão e, como tal, possui o ônus de prova quanto ao fato constitutivo de seu direito. Ou seja, em regra, incumbe à parte fornecer os elementos de prova das alegações que fizer, visando prover o julgador com os meios necessários para o seu convencimento, quanto à veracidade do fato deduzido como base da sua pretensão.

Nesse sentido, vem reiteradamente decidindo este CARF, veja-se:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

(...)

ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. FALTA DE PROVAS DA UTILIZAÇÃO DIRETA NO PROCESSO PRODUTIVO E DA AQUISIÇÃO NO PAÍS. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Somente geram crédito as máquinas e equipamentos, incorporados ao ativo imobilizado, utilizados na fabricação dos produtos destinados à venda e, se e somente se, forem adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País. É do contribuinte o ônus de comprovar o atendimento de tais requisitos. (Acórdão nº 3002-000.374 – Turma Extraordinária / 2ª Turma Processo nº 13502.000431/2005-80, Rel. Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves, Sessão de 14 de agosto de 2018).

Assim, quanto a itens que não foram adequadamente descritos, importaria ao deslinde da suposta controvérsia que fossem trazidos aos autos os elementos aptos a comprovar a existência de direito creditório relativo a tais bens, capazes de demonstrar de forma cabal que incidiu em erro a unidade de origem ao glosá-los.

Posto isto, entendo corretas, portanto, as glosas envolvendo o ativo imobilizado.

IV - Do dispositivo:

Diante do exposto, não conheço de parte do Recurso Voluntário, em face da preclusão, na parte conhecida afasto a preliminar de nulidade arguida e no mérito nego provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green