



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10855.720874/2010-60  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-007.604 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de junho de 2020  
**Recorrente** BRAVOX S A INDUSTRIA E COMERCIO ELETRONICO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

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

**NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. CARÊNCIA PROBATÓRIA.**

No regime da não cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade. No entanto, há necessidade de comprovação do quanto alegado no sentido da demonstração da relevância, necessidade ou essencialidade de cada um dos insumos no processo produtivo, não cabendo a alegação ou defesa genérica no sentido de se estar diante de um insumo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Tom Pierre Fernandes da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mara Cristina Sifuentes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antônio Souza Soares, Fernanda Vieira Kotzias, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, João Paulo Mendes Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente) e Tom Pierre Fernandes da Silva (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de acórdão que decidiu, por unanimidade de votos, considerar improcedente a Manifestação de Inconformidade, não reconhecer o direito creditório e não homologar a compensação declarada.

Com base na Informação Fiscal às folhas, o pedido de ressarcimento foi indeferido e a compensação a ele vinculada não foi homologada. Irresignada, a interessada apresenta Manifestação de Inconformidade:

Submetida a julgamento, a manifestação de inconformidade foi improvida, uma vez que no regime da não cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade, a realização de diligências destina-se a resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica e, dada a existência de determinação legal expressa em sentido contrário, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao escritório do procurador.

A recorrente apresentou Recurso Voluntário em que alega o cerceamento de defesa pelo indeferimento de pedido de diligência e que o julgamento proferido pela r. DRJ adotou como premissa de decidir a taxatividade dos insumos, não levando em consideração o decidido pelo e. STJ nos autos do RESP n. 1.221.170/PR.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator

Impende destacar que o pedido de perícia realizado de maneira genérica e sem a exposição dos motivos que a justificam ou seu objeto específico, e sem a necessária formulação dos quesitos referentes aos exames desejados deve ser considerado não formulado nos termos do § 1º e do inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, não havendo, no presente caso, necessidade de sua realização por determinação oficiosa do aplicador para a formação de seu livre convencimento sobre as matérias devolvidas à cognição por meio do manejo do recurso voluntário.

Nesse sentido o voto condutor do r. acórdão recorrido:

No que tange ao protesto por todos os meios de prova em direito admitidos, inclusive a realização de diligência, deve-se também observar o Decreto nº 70.235, de 1972. O seu art.16, item IV – com redação do art. 1º da Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993 – dispõe que os pedidos de diligências ou perícias que o impugnante pretenda que sejam efetuadas devem expor os

motivos que as justifiquem, formulando os quesitos referentes aos exames desejados. Os pedidos que não atenderem aos requisitos citados serão considerados como não formulados.

Embora no caso em exame o pedido de diligência tenha sido feito de forma genérica, esta deficiência apontada, por si só, não seria impeditiva para a sua aceitação, se contribuísse para formar a convicção do julgador.

Entretanto, indefiro o pleito por considerá-la desnecessária.

Ao presente processo foram anexados pelo auditor fiscal todos os documentos que suportaram suas constatações, detalhados nos Anexos que acompanham a Informação Fiscal às folhas 41/51, que lastreou o Despacho Decisório ora em litígio.

Por sua vez, a manifestante não anexou qualquer documento que levantasse dúvidas quanto à pertinência dos valores apurados pelo agente do Fisco, e que motivasse a realização de diligência para o deslinde do litígio.

O art. 18 do Decreto n.º 70.235, de 1972, dispõe:

*Art. 18 - A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 1993).*

Com relação à apresentação posterior pela autuada de novos elementos de prova, observe-se o contido nos §§ 4º e 5º do art. 16 do PAF:

*§ 4º - A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Parágrafo acrescido pelo art. 67 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997)*

*§ 5º - A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Parágrafo acrescido pelo art. 67 da Lei n.º 9.532, de 1997)*

Note-se que a manifestante não logrou comprovar a impossibilidade de apresentação, por motivo de força maior, de qualquer documentação adicional ao contido nos autos, no prazo previsto para Manifestação de Inconformidade,

ou qualquer outro motivo elencado no citado § 4º. Com isso, tem-se prejudicada a aplicação do disposto no §5º do art. 16 acima transcrito, em face da preclusão nele prevista.

É ônus da interessada juntar aos autos os elementos de prova que possuir, não podendo dele se eximir mediante protesto, no final da Manifestação de Inconformidade, por todas as provas em direito admitidas (documentais, periciais e testemunhais).

Há de se destacar que, de acordo com o artigo 65 da IN RFB n.º 900, de 2008, cabe ao contribuinte o ônus da prova quanto à comprovação da veracidade dos valores declarados relativos à apuração de créditos a descontar referentes à contribuição para o PIS e à Cofins apurados no regime não-cumulativo.

Ao albergue do que dispõe o art. 373, I, do CPC, cumpre ao autor o ônus da prova, quanto ao fato constitutivo do seu direito, que deveria ser produzida, então, in casu, pela manifestante. No caso específico de pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento de crédito tributário, a contribuinte deve cumprir o ônus que a legislação lhe atribui, trazendo os elementos de prova que demonstrem a existência do crédito.

Nesse sentido a jurisprudência dessa e. Turma, conforme, por exemplo, assentado no acórdão n. 3401-005.772, de minha relatoria:

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

Período de apuração: 01/01/1994 a 31/12/1996

**ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO CONHECIMENTO. INCOMPETÊNCIA MATERIAL. SÚMULA CARF Nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.**

**AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.** Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional e os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

**PEDIDO GENÉRICO DE PERÍCIA. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS.** O pedido genérico de perícia, sem a observância dos requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do Decreto 70.235/72, não deve ser acolhido.

**FALTA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTO DECLARADO E NÃO PAGO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ART. 149 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.** Tributos devidos e não recolhidos de forma espontânea devem ser exigidos de ofício pela autoridade administrativa nas hipóteses previstas no Art. 149 do Código Tributário Nacional.

Assim, é de se afastar a preliminar suscitada.

De outro lado, no mérito, assiste razão à recorrente.

Com efeito, em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

*“(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”.*

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

*“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos. Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.”*

A tese firmada pelo STJ restou pacificada – *“o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.*

O conceito também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, *in verbis*:

*“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."*

A Nota orienta o órgão internamente quanto à dispensa de contestação e recursos nos processos judiciais que versem sobre a tese firmada no REsp nº 1.221.170, consoante o disposto no art. 19, IV, da Lei nº 10.522/2002, bem como clarifica a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional (Grifos nossos):

*“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro*

*Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.*

*Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.*

*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.”*

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o “teste de subtração” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

*“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.*

*16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da*

*realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.*

*17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.*

*É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”*

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Nesse contexto, verifica-se que não se sustentaria a premissa adotada pela r. DRJ em seu julgamento relativa à taxatividade do conceito de insumo. Não é, contudo, este o caso, vez que a autoridade julgadora *a quo* adotou o conceito próprio das contribuições:

Mas, por outro lado, não podem ser abarcados todos os gastos previstos na legislação do imposto de renda e da CSLL, uma vez que a relação de insumos do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, é taxativa e vinculativa. Insumo não é todo e qualquer produto ou serviço utilizado nas atividades da empresa. É preciso que ele se subsuma no conceito de insumo legalmente previsto como bem ou serviço utilizado na produção ou fabricação do produto.

Portanto, improcede a alegação da interessada quanto ao seu direito irrestrito de creditar-se do PIS e da Cofins.

Quanto às glosas de créditos relativos aos bens utilizados como insumos, a interessada listou na Manifestação de Inconformidade códigos CFOP que dariam direito ao crédito do PIS e da Cofins, concluindo que o auditor fiscal “simplesmente desconsiderou 31 (trinta e um) códigos de CFOP admitidos como possíveis para apropriação de créditos”.

Porém, não basta apenas relacionar os diversos códigos CFOP passíveis de creditamento. É necessário comprovar que as mercadorias de fato se caracterizam como insumo, nos termos do conceito já analisado neste voto.

A não cumulatividade do PIS e da Cofins não é equiparada à não cumulatividade do IPI, tanto que a legislação que versa sobre os créditos das contribuições em momento algum pretende restringir o creditamento às aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem dentro do alcance dos insumos na legislação do IPI.

Note-se que o legislador ordinário admitiu, de forma literal e expressa, a possibilidade de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em hipóteses nas quais os gastos **não** se enquadram no conceito de insumos aqui analisado – e que não geram direito a crédito do IPI –, como é o caso, por exemplo, dos combustíveis e lubrificantes, da energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, dos aluguéis de prédios,

No presente caso, no Despacho Decisório não foram consideradas notas fiscais cujos CFOP, de forma incontestada, não dão direito a crédito do PIS e da Cofins, como “compra de material para uso ou consumo” (1.556), “compra de bem para o ativo imobilizado” (1.551), “entrada de amostra grátis” (1.911), “entrada de mercadoria ou bem recebido para demonstração” (1.912), “retorno de vasilhame ou sacaria” (1.921), “entrada de mercadoria ou bem recebido para conserto ou reparo” (1.915), “outras entradas de mercadorias não especificadas” (1.921), dentre outros.

Quanto à relação mencionada na Manifestação de Inconformidade, com CFOP supostamente admitidos para fins de creditamento, repita-se, não basta a interessada relacioná-los, mas deve indicar, dentre eles, quais os códigos glosados no Despacho Decisório, para então comprovar que as mercadorias adquiridas se enquadram de fato no conceito de insumo previsto nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Assim não o fez, im procedendo, portanto, sua alegação de que o auditor fiscal “simplesmente desconsiderou 31 (trinta e um) códigos de CFOP admitidos como possíveis para apropriação de créditos”.

Por fim, no que tange à alegação de que o trabalho de recuperação extemporânea de créditos não foi considerado durante a fiscalização, destaque-se que não há qualquer informação adicional sobre tais créditos, desconhecendo-se a qual período de apuração se referem, quais os seus valores ou mesmo qualquer documento comprobatório a respeito. O “Anexo 1” apresentado com a Manifestação de Inconformidade refere-se simplesmente ao Dacon retificador, já anexado ao processo e analisado pelo auditor fiscal.

De fato, nas escassas páginas das razões do recurso voluntário interposto, a contribuinte não dedica sequer uma única linha para discorrer acerca do processo produtivo da empresa, e tampouco envida qualquer esforço para explicitar o uso de cada um dos insumos glosados em seu processo produtivo.

Trata-se, portanto, o presente, de caso de carência probatória, motivo pelo qual voto por conhecer e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário interposto.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator