



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.908922/2011-08
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-008.907 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de março de 2021
Recorrente VOLANI METAIS INDUSTRIA E COMERCIO LTDA EM RECUPERACAO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

PIS/PASEP E COFINS. APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS. RESSARCIMENTO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins e do PIS, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a pessoa jurídica, mas tão somente aqueles bens ou serviços comprovadamente essenciais ou relevantes à atividade econômica, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Lazaro Antonio Souza Soares - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araujo Branco - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Ronaldo Souza Dias, Fernanda Vieira Kotzias, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Mariel Orsi Gameiro (suplente convocada), Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (Vice-Presidente), e Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do r. acórdão n **09-67.863** proferido pela 1ª Turma de Julgamento da r. Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora que decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade apresentada.

Trata-se de processo formalizado para o tratamento manual do Pedido de Ressarcimento – **PER n.º 19196.14804.300408.1.1.08-8803**, anexado às fls. 03 a 05, referente a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep Não-Cumulativo - Exportação, relativo ao 3º Trimestre de 2005, no valor de **R\$ 28.348,63**, remanescentes ao final do 3º Trimestre de 2005.

Conforme exposto na Informação Fiscal, de fls. 38/41, a empresa - VOLANI METAIS INDUSTRIA E COMERCIO LTDA – foi intimada e apresentou os documentos solicitados, que embasaram o início dos trabalhos de auditoria fiscal.

Impende citar trecho da mencionada Informação, *in verbis*:

II. FUNDAMENTAÇÃO

Os créditos são pleiteados ao amparo do artigo 5.º, § 2o, da Lei n.º 10.637/02, que prevê o ressarcimento em dinheiro ou a compensação com débitos próprios dos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação que tenham remanescido do desconto da contribuição devida por operações no mercado interno.

Nos termos do art. 3.º da Lei n.º 10.637/02, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, máquinas e equipamentos incorporados ao imobilizado e energia elétrica consumida no estabelecimento.

O conceito de insumos foi estabelecido pelo §4.º, art. 8.º, da Instrução Normativa SRF N.º 404/2004.

A Instrução Normativa RFB n.º 900/08, normatiza os procedimentos de ressarcimento e compensação de tributos, no âmbito da Secretaria da Receita Federal e, dispõe em seu artigo 27, sobre os créditos remanescentes da Contribuição para o PIS/Pasep, apurados de acordo com o regime não cumulativo.

III. AUDITORIA

[...]

Das notas fiscais relacionadas, a empresa não logrou apresentar documentos idôneos que comprovassem o fornecimento das mercadorias ou a prestação dos serviços, das seguintes notas fiscais contabilizadas/registradas em seu Livro de Registro de Entradas:

[...]

Os créditos não comprovados, para fins de glosa, foram rateados entre os insumos utilizados na produção de mercadorias destinadas ao mercado interno e mercado externo, nos mesmos percentuais adotados pela empresa no demonstrativo Dacon, conforme planilha abaixo:

[...]

Do total de créditos pleiteado pela empresa, correspondente a R\$ 28.348,63, restou como saldo passível de ressarcimento/compensação um total de R\$ 10.918,24, conforme discriminado no quadro abaixo:

Assim sendo, a decisão do Saort/DRF/Joinvile/SC reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado no PER n.º 19196.14804.300408.1.1.08-8803, no valor de R\$ 10.918,24.

Às fls. 37, consta o Despacho Decisório, o qual dispôs que não há valor a ser ressarcido, restando um saldo devedor consolidado, acrescido de multa e juros, referente a compensação declarada e homologada parcialmente.

Regularmente cientificada do deferimento parcial, em 17/01/2012 (fls. 02), a interessada protocolou sua manifestação de inconformidade, em 08/02/2012 (fls. 06/41), alegando em resumo que (transcrevem-se trechos da Peça de Defesa):

1 - PRELIMINARMENTE - Nulidade por erro na capitulação legal

[...]

Aliás, é bem sabido que a adequada capitulação legal em que assenta o lançamento - em qualquer das suas modalidades - constitui requisito fundamental para a validade do crédito tributário dele proveniente.

[...]

No entanto, consoante se verifica no Despacho Decisório em combate, a autoridade fiscal equivocou-se ao apontar, tão somente, a Lei n.º 10.637/02, o art. 74 da Lei n.º 9.430/96, e o art. 36 da IN RFB n.º 900/08, como enquadramento legal da infração, que não capitulam as irregularidades supostamente constatadas, à medida que não se referem propriamente aos créditos indevidamente compensados.

[...]

Se, portanto, os dispositivos constantes do Despacho Decisorio nada se referem à negativa e ao motivo legal que conduziu a Receita Federal ao indeferimento do crédito e conseqüente não homologação das compensações, certamente o ato fiscal em questão revela-se incapaz de produzir os efeitos que lhe competem, ate porque a simples indicação da

Lei n.º 10.637/02, sem a precisa indicação dos comandos violados, não se presta a tal intento.

Por esta razão, a Manifestante carece de elementos capazes e suficientes para precisar a real motivação da não homologação das compensações efetuadas, e conseqüentemente exercer seu direito de defesa.

Assim, é de se concluir que a emissão de Despacho Decisório desprovido de fundamentação legal adequada acarreta um vício insanável, do que decorre sua declaração de nulidade, uma vez que se deixou de observar os requisitos essenciais para seu sustento, como previsto no art. 59, II do Decreto n. 70.235/75:

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, grifou-se

[...]

2 - DOS FATOS

A Manifestante é uma empresa devidamente constituída, cuja atividade preponderante consiste na exploração dos ramos de transformação; industrialização; exportação e importação de metais ferrosos e não ferrosos; metalúrgica; entre outros, conforme se depreende dos inclusos atos constitutivos.

No regular exercícios de suas atividades sociais, sujeita-se à incidência de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, ao passo que se beneficia de incentivos promovidos pelo Governo Federal e direcionados ao setor econômico em que está compreendida.

Nessa condição, em 30/04/2008, apresentou Pedido de Ressarcimento, via PER/DCOMP n 19196.14804.300408.1.1.08-8803, de créditos relativos ao Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativo, apurado em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a receita de exportação, no valor de R\$ 28.348,63, remanescentes ao final do 3º Trimestre de 2005, dos quais serviu-se a Manifestante para compensar com débitos próprios.

3 – DO DIREITO

3.1 - Do direito de credito - Contribuição para o PIS/Pasep- Principio da não-cumulatividade

[...]

A não-cumulatividade foi estabelecida inicialmente pela Constituição Federal em seu artigo 195 § 121. De início, cabe dizer que a sistemática da não-cumulatividade visa evitar o efeito "cascata" da tributação de impostos e contribuições. No caso da contribuição em exame, esta incide sobre o faturamento ou receita, diferindo dos moldes do IPI e do ICMS, que incidem sobre o processo produtivo e a comercialização, respectivamente.

Para o Contribuição para o PIS/Pasep, referida sistemática se opera de forma divergente daquela aplicada ao IPI e ao ICMS, uma vez que para esta contribuição a não-cumulatividade consiste em uma redução da base de cálculo, com a respectiva dedução de créditos relativos às contribuições que foram recolhidas sobre bens e/ou serviços objeto de faturamento em etapas anteriores. Isto porque, o Governo Federal buscou minimizar o efeito destas duas contribuições incidentes sobre a receita ou faturamento, haja vista que este é o cerne de todas as empresas contribuintes.

3.2 - Do conceito de Insumos

[...]

De início, as Instruções Normativas n.º. 358/2003 e 404/2004 foram as primeiras tentativas da Secretaria da Receita Federal de conceituar insumos, e literalmente adotou o contido no artigo 8º da IN 404/2004, adotando, portanto, as mesmas premissas previstas para o creditamento do IPI. Ou seja, somente confeririam crédito de PIS a pessoa jurídica que adquirisse matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem bem como quaisquer outros bens que se desgastassem, danificassem ou perdessem suas propriedades físicas ou químicas em função diretamente exercida sobre a fabricação do produto comercializado.

No entanto, a própria Secretaria da Receita Federal mudou este entendimento inicialmente adotado para os créditos de PIS, deixando de relacionar, portanto, o conceito de insumos em razão do desgaste/contato com o produto industrializado para então passar a considerar insumo como todo aquele bem ou serviço aplicado no processo produtivo da empresa. Diga-se que houve uma evolução no conceito de insumos, pois a metodologia de creditamento do Contribuição para o PIS/Pasep é em muito divergente daquela adotada para o IPI.

[...]

Isso denota que, o legislador não quis restringir o creditamento do PIS apenas às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem - alcance de insumos na legislação do IPI - utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, conforme

decidido pelo CARF, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

[...]

Sendo assim, é certo que no caso de empresa industrial, o crédito de Contribuição para o PIS/Pasep não se restringe aos insumos empregados diretamente na produção ou àqueles descritos na legislação de regência. Todos os créditos decorrentes de custos ou despesas incorridas na produção e venda do produto, apurados na forma prevista no artigo 3o, da Lei n.º 10.637/02, são passíveis de ressarcimento.

[...]

Além do que, contrariamente ao infirmado pela autoridade fazendária ao final da Informação Fiscal, as operações que deram origem ao crédito postulado restaram comprovadas no atendimento às intimações fiscais que se seguiram, notadamente pelas faturas e registros contábeis pertinentes.

Desta feita, pugna a Manifestante pela correta aplicação do conceito de insumo que se desgarra das disposições do art. 3o, da Lei n.º 10.637/02 - na linha dos precedentes dos tribunais pátrios e do próprio CARF - para, então, deferir o crédito perseguido e homologar integralmente as compensações declaradas.

4 - DO PEDIDO

Ex positis, requer se digne esta respeitável Delegacia de Julgamento em receber e acatar integralmente a presente Manifestação de Inconformidade, para:

a) acolher a preliminar de nulidade por erro na capitulação legal, declarando-se nulo o respectivo Despacho Decisório;

b) no mérito, reformar o entendimento fiscal dado inicialmente, a fim de deferir o crédito de Contribuição para o PIS/Pasep tal como requerido pela contribuinte e, via de consequência, homologar as compensações que se seguiram, por ser medida de Justiça!

A r. DRJ decidiu pela improcedência do pleito em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa do contribuinte.

Descabe a alegação de nulidade quando não existirem no processo atos insanáveis, ainda mais quando comprovado que a autoridade lançadora observou, durante os trabalhos de auditoria, os procedimentos previstos na legislação tributária.

RESSARCIMENTO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Constatada a inexistência do direito creditório por meio de informações prestadas pela interessada à época da transmissão do Pedido de Ressarcimento, cabe a esta o ônus de comprovar que o crédito pretendido já existia naquela ocasião.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PIS/PASEP E COFINS. APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins e do Pis, o termo *insumo* não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A Recorrente apresenta Recurso Voluntário em que reitera as razões de mérito de sua impugnação

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, relator

O Recurso é tempestivo e apresentado por procurador devidamente constituído, cumprindo os requisitos de admissibilidade.

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. Aféição 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 n.º 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.

Entretanto, no 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.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco