



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.902939/2012-84
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3202-001.750 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de maio de 2024
Recorrente VIPOSA S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

NULIDADE, MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO OCORRÊNCIA

A vedação contida no art. 146 do CTN abrange os casos em que a autoridade fiscal, ao proceder a um novo lançamento em relação ao mesmo sujeito passivo, adota interpretação divergente sobre determinado dispositivo da legislação tributária utilizado em lançamento anterior. Pode ocorrer também quando pretende modificar o critério adotado de apuração do tributo, nos casos em que a própria legislação tributária permite diversas alternativas.

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR.

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 (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

PEDIDO DE RESSARCIMENTO/DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

Em pedidos de restituição/ressarcimento e em declarações de compensação, é do contribuinte o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez dos créditos pretendidos. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reconhecer o direito à apuração dos créditos das contribuições sobre as despesas incorridas com aquisição de pallets, para transporte de produtos acabados.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Onizia de Miranda Aguiar Pignataro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira, Jucileia de Souza Lima, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório do Acórdão recorrido:

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de crédito de PIS não cumulativo/exportação, relativo ao 3º trimestre de 2010, no valor total de R\$ 105.500,67, para fins de Compensação de débitos de outros tributos e de Ressarcimento.

A Autoridade Fiscal decidiu reconhecer parcialmente o crédito pleiteado, no montante de R\$ 65.364,07, e, assim, homologar as compensações efetuadas até o limite do crédito reconhecido, conforme consta no Despacho Decisório, às fls. 02 e parecer nº 1076 (fls. 4/29). A Autoridade Fiscal argumentou, em resumo, que:

em qualquer dos tipos de repetição, o ônus da prova compete ao contribuinte, entendendo-se por ônus da prova a apresentação de todos os documentos e esclarecimentos necessários à comprovação da existência e natureza do direito creditório pleiteado; 2. para confirmação dos valores declarados, foram efetuadas análises das memórias de cálculo, conferências físicas por amostragem de notas fiscais de entrada, onde foram levados em conta o valor das notas fiscais, os fornecedores, a descrição do produto constante na nota, a respectiva classificação CFOP e a sua relação com a prestação de serviço, 3. também foram realizadas consultas aos sistemas informatizados desta Secretaria, elaboradas planilhas para se verificar o correto enquadramento dos Códigos Fiscais de Operação (CFOP's) nas respectivas linhas do Dacon e realizadas conferências por amostragem dos totais declarados os livros do contribuinte, com o objetivo de detectar possíveis erros e/ou omissões; 4. acerca dos bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e/ou na prestação de serviços, somente foram enquadrados como insumos as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem de apresentação e quaisquer outros bens que sofrem alterações, e/ou serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; 5. gastos com a aquisição de água mineral, bateria, disco embreagem, esponja de lavar louça, óleo diesel (caminhão), copo plástico (180) cadeados, compressor p/ar condicionado, lima e foice, pá, cabo coaxial, filtro de linha, gasolina comum, joelheira, tomada para telefone, dentre outros embora possam representar despesas usuais e necessárias as atividades desenvolvidas, não podem ser consideradas insumo para efeito de base de cálculo de créditos das contribuições, uma vez que não estão vinculados diretamente a produção dos bens ou a prestação de serviço; 6. a contribuinte computou em seus créditos a aquisição de insumo ou mercadorias sujeitas à alíquota zero, isentos ou não tributados os quais não dão direito a crédito; 7. nem todo o gasto com manutenção e reposição de bens gera direito a crédito de PIS e Cofins não cumulativa, mas, apenas aqueles gastos com reposição de partes e peças de valor reduzido e cujo tempo de vida útil seja inferior a um ano; 8. os créditos que venham a ser conferidos aos contribuintes de PIS e COFINS, em razão da aquisição de bens e serviços necessários para a manutenção de máquinas, cujo tempo de vida útil seja superior a um ano e,

portanto, incorporados ao ativo imobilizado, devem ser calculados com base no valor da depreciação; 9. não se detectou quer nos registros mensais do DACON, quer nas planilhas de cálculo encaminhadas em resposta a intimação que lhe foi endereçada que a contribuinte tivesse estornado o crédito relativo as contribuições sociais não cumulativa em relação as compras devolvidas; 10. em pesquisa no arquivo digital "01 -Livros de registro de todas as notas fiscais saída", sob os Código Fiscal de Operação - CFOP 5.201 (devolução de compras para industrialização) e 6.201 (devolução de compras para industrialização fora do Estado), foram classificadas as operações que necessitam ser deduzidas ante a ocorrência do desfazimento das operações de compra ou parte deles, pela não utilização dos insumos que anteriormente haviam sido adquiridos para compor o processo de industrialização.

Cientificada da decisão (fl. 33), em 17/04/2013, a contribuinte apresentou, em 30/04/2013, Manifestação de Inconformidade (fl. 34/66) contra o Despacho Decisório, que deferira parcialmente o crédito solicitado, alegando, basicamente, que:

em relação as glosas dos insumos sujeitos a alíquota zero, parte das notas tem destaque dos impostos, e em relação aquelas nas quais não consta destaque dos impostos, são insumos, e não deixam de gerar crédito somente porque não consta o destaque nas notas. 2. as despesas que a fiscalização entendeu que devem ser imobilizadas tem prazo de vida útil de 2 a 4 meses, e se desgastam no processo produtivo. 3. a concessão de crédito tem intrínseca relação com o aspecto material da regra-matriz de incidência da contribuição (que é auferir receita, no caso, com a venda de um produto!), logo, igualmente, a interpretação do conceito de "insumo" para o PIS não-cumulativo também deve estar atrelada ao referido aspecto material; 4. deve ser considerado "insumo" para o PIS ou COFINS não cumulativo todo e qualquer material/serviço empregado para a obtenção do referido resultado (obter receita), esteja ele ligado ou não ao processo produtivo; 5. a Lei, quando trata do regime misto de não-cumulatividade, vincula a concessão do crédito aos custos, despesas e encargos atinentes às receitas apuradas no regime não-cumulativo, logo, concede o crédito em razão do resultado receita (aspecto material da regramatriz de incidência); 6. não se figura escoreita a interpretação restritiva (integração, desgaste, etc, do material no processo produtivo) perpetrada no caso concreto no tocante ao conceito de "insumos"; 7. se fosse assim, como explicar que entre os bens considerados "insumos" na legislação se incluem os combustíveis e lubrificantes, que não integram o produto final e tampouco estão sujeitos às referidas alterações? 8. não se pode afirmar simplista e categoricamente que o conceito de "insumos", para os fins da legislação do PIS tem a mesma dimensão dada pela legislação do IPI, pois, "insumos", para esse imposto, tem um significado técnico (sentido estrito), enquanto para o PIS tem um significado comum (sentido lato); 9. sobre o aproveitamento de crédito referente a insumos com alíquota zero mencionado no despacho decisório, discordou da situação levantada, pois as notas fiscais elencadas no despacho foram adquiridas com os impostos PIS e COFINS, 10. Nas contribuições, ao revés do IPI, a técnica empregada para elidir o efeito cumulativo é outra, conhecida como subtrativa indireta. Neste modal, o efeito cumulativo é afastado pelo crédito obtido com a aplicação da alíquota pertinente sobre o valor (de algumas) das despesas e custos essenciais ao desenvolvimento da atividade do contribuinte, não se levando em consideração a operação anteriormente realizada; 11. foram glosadas as despesas com reformas e manutenção em máquinas, por utilizar uma interpretação de que esses itens vão acrescer a vida útil dos bens, mas nessas máquinas não é essa situação que ocorre, pois as peças que foram citadas no despacho têm em média a vida útil mais ou menos estabelecida em 2 a 4 meses; 12. a operação de transferência de insumos entre filial e matriz, é operação onerosa, inclusive sujeita a tributação, por exemplo, via ICMS; 13. não há duplicidade de creditamento porquanto o crédito tomado refere-se ao valor dos serviços prestados entre filial e matriz.

A Requerente pede acolhimento da Manifestação de Inconformidade para admitir o ressarcimento integral do crédito pleiteado e homologação das Dcomps vinculadas. É o relatório.

Em decisão unânime, a 16ª Turma da DRJ/RJO julgou procedente em parte o pedido da recorrente para reconhecer o direito creditório no valor de R\$ 11,11 relativo ao PIS vinculado a receita de exportação do 3º trimestre de 2010 e homologar as compensações declaradas até o limite do crédito reconhecido, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010 Processo administrativo fiscal. Perícia A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá as diligências e perícias que considerar prescindíveis ou impraticáveis, fazendo constar do julgamento o seu indeferimento fundamentado. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010 Insumos. Crédito. Conceito. Não cumulatividade. Na definição de insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda somente serão incluídos quaisquer serviços e bens que sofram alterações, tais como: consumo; desgaste; dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o serviço que está sendo prestado e no bem ou produto que está sendo fabricado. Aquisições. Alíquota Zero. Crédito Vedado Operações com mercadorias sujeitas à alíquota zero não são submetidas à tributação do PIS/Cofins, para quem vende, nem, correspondentemente, geram direito à crédito, para quem compra. Alíquota Zero. Produtos Químicos. Cumulatividade. Quando a pessoa jurídica está sujeita à cumulatividade, não é tributada com alíquota zero a receita de venda dos produtos químicos classificados no Capítulo 29 da NCM e relacionados no Anexo I do Decreto nº 5.821/2006. Diante disso, não há vedação a apuração de crédito de não cumulatividade para a pessoa jurídica adquirente. Imobilizado. Reparos. Vida Útil. Acréscimo. Depreciação Se o acréscimo de tempo de vida útil da máquina ou equipamento for superior a um ano por conta dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças, as despesas devem ser incorporados ao ativo imobilizado, e o crédito será calculado mediante depreciação ou amortização pelo custo de aquisição. Insumos. Embalagem. O conceito de insumo abrange tão-somente a embalagem que agrega valor comercial ao produto através de sua apresentação e que objetiva valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional. A embalagem de transporte não se configura como insumo. Operações entre estabelecimentos. Crédito. Impossibilidade Não gera direito a crédito de não cumulatividade as operações realizadas entre matriz e filiais, já que não incide tributação sobre tais operações. Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte.

Cientificada, a recorrente, em sede de recurso voluntário, reiterou os argumentos contidos na manifestação de inconformidade, requerendo que se reforme o Acórdão da 16ª Turma da DRJ/RJO.

É o relatório.

Voto

Conselheira Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Relatora.

Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Preliminar – mudança de critério jurídico

No que diz respeito ao art. 146 do CTN, a recorrente alega mudança de critério jurídico, tendo em vista que o despacho decisório havia enquadrado os “pallets” como sujeitos à depreciação. Ou seja, para a recorrente a decisão de primeira instância é nula na parte em que pretende aprimorar o lançamento, negando o direito ao crédito em relação aos “pallets”.

A adoção de novo critério jurídico é vedada, em defesa da segurança jurídica, com previsão expressa no Código Tributário Nacional, artigo 146, com a seguinte redação:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

No entanto, no Acórdão nº 3302006.113, sessão de 27/11/2018, o Relator Conselheiro Jorge Lima Abud, reproduziu em seu voto manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional no sentido de que:

"O mero silêncio administrativo não se confunde com adoção de critério jurídico pela autoridade administrativa. Perfilho o entendimento esposado nesses indigitados Acórdãos e acrescento que se aceitável a tese da recorrente, seria mister do Fisco manifestar-se sobre todas as condutas do contribuinte no período fiscalizado, sob pena de se interpretar qualquer omissão como reconhecimento tácito de validade de conduta, e mais, com atributos de "prática reiterada da administração", o que seria completo absurdo. Assim, não há que se falar em qualquer alteração de critério jurídico no lançamento a reclassificação fiscal em relação ao contribuinte.

Assim, concluo por afastar a tese defendida pelo Recorrente, visto que não houve alteração de critério jurídico pela administração.

Portanto, rejeito a preliminar de nulidade.

Mérito

Do conceito de insumos

A recorrente alega que o conceito de insumo deve ser entendido de forma mais ampla, pois a Lei, quando trata do regime de não-cumulatividade do PIS/Cofins, vincula a concessão do crédito a custos, despesas e encargos atinentes às receitas apuradas, logo, concede o crédito em razão do resultado receita (aspecto material da regra matriz de incidência). Desse modo, a mesma argumenta que não se figura escoreita a interpretação restritiva (integração, desgaste, etc, do material no processo produtivo) perpetrada no caso concreto no tocante ao conceito de "insumos".

No entanto, a regra geral que dispõe sobre o aproveitamento do crédito, instituída pelo art. 3º da Lei nº 10.637/03, para o PIS, e pelo art. 3º da Lei nº 10.833/04, para a Cofins, ambos atualmente com a mesma redação dada pela Lei nº 10.865/04:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3o do art. 1o ; (redação original revogada) I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação atual dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (...) II - bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes; (redação original revogada) II - 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, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação atual dada pela Lei nº 10.865, de 2004).

Da legislação citada verifica-se que não pode o termo “insumo” ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa para as atividades da empresa, mas, tão-somente, aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e não incorporados ao ativo imobilizado da empresa adquirente, sejam efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação ou produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviço.

Por outro lado, como já amplamente conhecido, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em 22.02.2008, o Superior Tribunal de Justiça decidiu, sob o rito de recursos repetitivos, que devem ser considerados insumos, nos termos do inciso II do art. 3º, citado e transcrito anteriormente, os custos e despesas que direta e/ou indiretamente são essenciais ou relevantes para a produção dos bens destinados à venda e/ou da prestação dos serviços vendidos.

Consoante à decisão do STJ:

“(...) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a impossibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

Ou seja, o conceito de insumo deve ser avaliado considerando os critérios da essencialidade ou relevância, em outras palavras considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

No entanto, sublinhe-se que não basta tecer considerações quanto ao correto conceito de insumos. É necessário que o sujeito passivo demonstre, com documentos probatórios suficientes e de forma analítica e individualizada, que cada aquisição vinculada aos créditos postulados se caracteriza, de fato, como insumo.

Há que se lembrar que, em processos que envolvem restituição, ressarcimento ou compensação de créditos tributários, é ponto incontroverso que o ônus da prova recai sobre o sujeito passivo. Assim, no caso dos autos, já em sua manifestação perante o órgão a quo, a recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da natureza, certeza e liquidez dos créditos postulados.

Como já assinalado, não basta que a recorrente sustente, em tese ou teoricamente, a subsunção de certos gastos ao conceito de insumos. É necessário que a mesma comprove, com

documentos probatórios suficientes, de forma analítica e individualizada, que cada aquisição vinculada aos créditos postulados se caracteriza, no caso concreto, como insumo.

Assim, pelas razões acima expostas, não vejo como prosperar o pedido da recorrente.

Da alíquota zero

A fiscalização glosou créditos referentes a aquisição de insumo ou mercadorias sujeitas à alíquota zero. No entanto, a recorrente alega que a glosa resulta de confusão da sistemática de não-cumulatividade da COFINS com a do IPI.

Segundo a fiscalização, as operações com mercadorias sujeitas à alíquota zero não são submetidas à tributação do PIS/Cofins, para quem vende, nem, correspondentemente, geram direito à crédito, para quem compra.

No entanto, o artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Nesse sentido, a Receita Federal do Brasil recentemente consolidou as normas relativas à apuração, cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do PIS/Pasep, Cofins, PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação por meio da publicação da Instrução Normativa 2.121/2022, revogando a IN 1.911/2019.

Ocorre que, a recorrente, por seu turno, em interpretação própria, entende que haveria a possibilidade de crédito referente a aquisição de insumo ou mercadorias sujeitas à alíquota zero. Por outro lado, sublinhe-se que não basta tecer considerações acerca da referida interpretação. É necessário que o sujeito passivo demonstre, com documentos probatórios suficientes e de forma analítica e individualizada, que cada aquisição vinculada aos créditos postulados se caracteriza, de fato, como insumo.

Assim, há que se lembrar que, em processos que envolvem restituição, ressarcimento ou compensação de créditos tributários, é ponto incontroverso que o ônus da prova recai sobre o sujeito passivo. Assim, no caso dos autos, já em sua manifestação perante o órgão a quo, a recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da natureza, certeza e liquidez dos créditos postulados.

Ou seja, não se pode ignorar que, no Processo Administrativo Fiscal (PAF), o ônus da prova encontra-se delimitado de forma expressa, dispondo o art. 16 do Decreto nº 70.235/1972. Assim, em conformidade com os dispositivos supra, tem-se que o ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito.

Portanto, pelas razões acima expostas, não vejo como prosperar o pedido da recorrente, devendo ser mantidas as glosas efetuadas pela Fiscalização quanto aos insumos adquiridos com alíquota zero das contribuições.

Dos imobilizados

Em relação às glosas efetuadas nas despesas com bens do ativo imobilizado, sucede igualmente caracterização insuficiente do ajuste do procedimento adotado pela recorrente

aos critérios normativos previamente definidos. Isso porque a lei (tanto a que rege o PIS quanto a que rege a Cofins) limita a apuração do crédito, relativo a bens do imobilizado, àqueles equipamentos e máquinas efetivamente empregados na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços da Empresa.

Ou seja, bens do imobilizado que não tenham sido comprovadamente empregados na finalidade legalmente definida não podem gerar créditos do regime não cumulativo.

No entanto, a recorrente alega que “o apontamento dos referidos bens, data venia, é suficiente para gerar o direito ao crédito no caso, isso porque, em uma racionalidade empresarial, seria inadmissível deixar qualquer máquina, equipamento, etc., que compõem o ativo imobilizado sem qualquer utilização! É admitir que empresa labora buscando um prejuízo”.

Ocorre que, para a definição da regularidade dos creditamentos é preciso aferir a efetiva utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços da pessoa jurídica. Assim, ao contrário do que alega a recorrente, a mera listagem apontada pela mesma não se mostra suficiente para demonstrar e muito menos comprovar os encargos que lhe dariam direito a crédito.

Fato é que, a recorrente não cuidou de vincular cada bem do ativo imobilizado à atividade na qual este seria utilizado, assim como também não cuidou de fazer uma descrição detalhada e específica destes bens, por meio da qual fosse possível, eventualmente, aferir sua efetiva aplicação no processo produtivo da empresa.

Portanto, caberia a recorrente trazer em suas razões recursais argumentos específicos para cada item glosado, demonstrando sua utilidade no processo produtivo, apontando corretamente os documentos que comprovam seu direito e que seriam capaz de refutar o motivo principal que fez a DRJ manter a glosa, qual seja, ausência de demonstração efetiva de aplicação dos bens do ativo imobilizado em sua atividade produtiva.

Nesse sentido, a breve e simplista menção feita pela recorrente no sentido de que o mero apontamento dos referidos bens, sem especificação efetiva dos itens glosados, não se presta a contradizer os fundamentos da decisão recorrida, tampouco demonstrar o direito perseguido pela mesma.

Isso porque, a impugnação formalizada deve ser instruída com os documentos em que fundamenta suas alegações, conforme disposto nos arts. 15 e 16, do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará: (...) III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (...) § 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

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

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

Assim, bens do imobilizado que não tenham sido comprovadamente empregados na finalidade legalmente definida não podem gerar créditos do regime não cumulativo. Nesse sentido, resta, portanto, justificada a referida glosa.

Da utilização dos pallets

Verifica-se que foram glosados os créditos relativos a aquisições de pallets que são embalagens utilizadas para o transporte da mercadoria, por entender a fiscalização, não se integrarem aos produtos finais vendidos pelo sujeito passivo. No entendimento do fiscal, a legislação faz distinção entre aquelas embalagens incorporadas ao produto durante o processo de industrialização e aquelas outras incorporadas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam, por conta disso, precipuamente ao transporte dos produtos acabados.

No entanto, verifica-se que as fotos juntadas pela recorrente demonstram que as embalagens de transportes, como por exemplo, os pallets, garantem a integridade e a inviolabilidade dos seus produtos comercializados.

Isso porque os pallets utilizados no transporte das mercadorias, sendo que essas têm por finalidade a preservação e acondicionamento dos produtos acabados, como por exemplo, comercialização de sapatos. Nesse sentido, entendo que tais embalagens revestem-se da condição da essencialidade, um dos pressupostos do creditamento.

Considerando que tais embalagens de transportes (pallets) são indispensáveis para a manutenção, preservação e qualidade do produto. Aqui merecem as glosas serem revertidas. Isso porque 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, consoante entendimento já pacificado pelo STJ, no Recurso Especial no 1.221.170/PR.

Desta forma, voto por reverter a glosa em relação aos “pallets”.

Da transferência de insumos para outro estabelecimento

A fiscalização glosou créditos correspondente à transferência de matéria prima (couro) do estabelecimento filial para o estabelecimento matriz, efetivada mediante a emissão de Nota Fiscal. Argumentou que a aquisição do insumo já havia sido computada e contabilizada nos custos do estabelecimento filial com o consequente aproveitamento dos créditos relativos as contribuições sociais.

No entanto, a recorrente contraditou que a operação de transferência de insumos entre filial e matriz, dentro da regra de autonomia de estabelecimento, é operação onerosa, de modo que deve ser encarada como aquisição de serviços, não havendo “duplicidade de creditamento, porquanto o crédito tomado refere-se ao valor dos serviços prestados entre filial e matriz”.

Ademais, conforme apontado pela fiscalização na Planilha à fl. 159, observa-se que o valor não corresponde simplesmente ao custo do deslocamento, mas ao total da Nota Fiscal (sem o IPI), que tem como CFOP 2124, correspondendo, portanto, ao valor daqueles

produtos (supostamente semi elaborados). Ou seja, para a fiscalização, não se trata de uma venda, porque nem mesmo a recorrente alega que tenha havido tributação a título de PIS/Cofins, na "venda" da filial para matriz, mesmo após a Autoridade Fiscal ter afirmado que a "(...) operação não gera efeitos tributários em relação às indigitadas contribuições sociais", o que já descredencia o aproveitamento de crédito pela matriz em relação a tais transferências, pois a situação recai no ponto já analisado de aquisição não tributada.

Nesse sentido, caberia a recorrente trazer em suas razões recursais argumentos específicos acerca dos dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de frete associado à compra de matérias primas, bem como o custo de aquisição, apontando corretamente os documentos que comprovam seu direito.

Isso porque não se pode ignorar que, no Processo Administrativo Fiscal (PAF), o ônus da prova encontra-se delimitado de forma expressa, dispondo o art. 16 do Decreto nº 70.235/1972. Assim, em conformidade com os dispositivos supra, tem-se que o ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito.

Além disso, verifica-se que o CARF tem entendimento no sentido de que não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática de apuração não-cumulativa, por não se configurarem como insumo da produção, visto que são realizados após o término do processo produtivo. Nesse sentido:

“APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos. (Acórdão 3402-009.901).

Assim, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática de apuração não-cumulativa, por não se configurarem como insumo da produção, visto que são realizados após o término do processo produtivo.

Além disso, considerando que a recorrente não trouxe em suas razões recursais argumentos específicos acerca dos referidos dispêndios, resta, portanto, justificada a referida glosa.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar e, no mérito, dar-lhe provimento parcial apenas para reconhecer o direito à apuração dos créditos das contribuições sobre as despesas incorridas com aquisição de pallets, para transporte de produtos acabados.

(documento assinado digitalmente)

Onizia de Miranda Aguiar Pignataro