



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 11020.720481/2009-06
Recurso Voluntário
Acórdão n° 3302-010.038 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de novembro de 2020
Recorrente TREBOLL MÓVEIS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. REsp 1.221.170/PR.

O conceito de insumos, no contexto das contribuições não-cumulativas, deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância do bem ou serviço, aferidos em face da sua relação com o processo produtivo ou de prestação de serviços realizados pelo contribuinte. Em outras palavras, o conceito de insumos pressupõe o consumo de bens ou serviços no contexto do processo produtivo, excluindo-se, de tal conceito, as despesas que não tenham pertinência com o processo produtivo - salvo exceções legais explícitas.

Tal entendimento restou consubstanciado pelo STJ, no REsp n.º 1.221.170/PR, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC/1973, sendo, assim, de aplicação obrigatória pelos membros do CARF, em face do art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF).

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

Em processos de ressarcimento, restituição e compensação, recai sobre o sujeito passivo o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a natureza, a certeza e a liquidez do crédito pretendido. Não há como reconhecer crédito cuja natureza, certeza e liquidez não restaram comprovadas por meio de escrituração contábil-fiscal e documentos que a suportem.

NEGATIVA DE PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS. INEXISTÊNCIA.

As alegações de verdade material e de cerceamento de defesa devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do direito alegado. Diligência e perícia não são remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova, nem pode se dar às custas de regras jurídicas que servem, em última instância, à concretização de princípios importantes do sistema jurídico.

Não há que se falar em nulidade da decisão administrativa quando esta, assentada na premissa de que ao sujeito passivo cabe o ônus da prova, afasta o pedido de diligência/perícia, pois entende que caberia ao sujeito passivo comprovar, documentalmente e tempestivamente, o direito invocado. Não há, nesse caso, qualquer violação à ampla defesa, contraditório, devido processo legal ou qualquer outro princípio jurídico.

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. INEXISTÊNCIA.

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 decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinícius Guimarães, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corintha Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

Por bem retratar os fatos, transcrevo o relatório do acórdão recorrido:

Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada contra decisão da DRF – Caxias do Sul, que, ao examinar o pedido de ressarcimento formalizado no Per n.º 32160.96419.210708.1.1.09-9283, em que se reivindicava a importância de R\$ 260.437,37, a título de crédito de PIS não-cumulativo, reconheceu em parte o direito creditório, deferindo o ressarcimento de R\$ 121.155,71.

Os motivos que levaram a DRF a glosar parcialmente o crédito pleiteado podem ser assim resumidos:

a) rateio entre duas empresas distintas, a requerente e Móveis Cece Ltda., de crédito apurado com base em despesa de energia elétrica constante da mesma fatura. Esse procedimento, além de ser contrário aos princípios contábeis, infringe a legislação tributária aplicável à espécie;

b) a documentação apresentada pela requerente não contém identificação dos bens, produtos, mercadorias e serviços adquiridos; ademais, o histórico dos lançamentos contábeis não permite identificar qual produto, mercadoria ou serviço foi considerado como insumo para fins de apuração de crédito de Cofins não-cumulativo.

Ressaltou a autoridade administrativa que essa identificação é necessária, pois nem todos os produtos e serviços adquiridos ou todas as despesas pagas ou incorridas podem ser consideradas como insumos para gerar crédito de PIS e Cofins não-cumulativos.

Aduziu que, do conceito de insumos, foram excluídos os bens que não sofrem alteração, tais como, consumo, desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida no serviço prestado e no bem ou produto fabricado. Por outro lado, nem todos os gastos com manutenção de veículos, máquinas e equipamentos podem ser considerados como insumos. É o que ocorre com os dispêndios com reparo e conservação de bens e instalações de que resulte aumento de vida útil superior a um ano, os quais devem ser ativados para servirem de base a futura depreciação.

No caso dos autos, não existem dados que permitam identificar em que produtos são aplicados os bens considerados pela requerente como insumos, bem como não se consegue saber em que fase do processo produtivo os supostos insumos entram em contato direto com o bem que está sendo produzido.

A par dessa irregularidade, o despacho decisório também aponta que a requerente apropriou créditos relativos a despesas incorridas em períodos anteriores, alguns dos quais já alcançados pela decadência. Disse que não pode prevalecer a intenção de alocar todas as aquisições de bens em um único mês, no caso o mês de junho de 2008. Por fim, ressaltou que o ressarcimento depende da relação entre receitas de exportação e receitas auferidas em operações no mercado interno.

Inconformada, a requerente se insurgiu contra a decisão. Começou discorrendo sobre o conceito de insumo, contestando os limites estreitos adotados pela autoridade a quo e pelas normas infralegais editadas pela Receita Federal, que, a seu juízo, produziriam um esvaziamento da sistemática da não-cumulatividade de PIS e Cofins, de matriz constitucional, e ao mesmo tempo aumentaria a carga tributária.

Disse que insumo, de acordo com o léxico, é o elemento que entra no processo de produção de mercadorias ou serviços. Insumo material é o utilizado na obtenção de qualquer resultado prático, seja produto ou serviço. E insumo indireto, ou produto intermediário, é aquele que, embora necessário à produção, não se agrega, so qualquer forma, ao produto final.

A interpretação restritiva por parte da autoridade a quo fere os princípios da isonomia, não-cumulatividade, razoabilidade e da proporcionalidade.

Aduziu que o óbice imposto pela DRF Caxias do Sul, no que tange ao aproveitamento de crédito sobre as despesas com máquinas e equipamentos, não pode ser acolhido, porque nega vigência e efetividade à sistemática não-cumulativa.

O crédito teve por base o disposto no art. 8º, §4º, da Instrução Normativa SRF nº 404/2004.

A aquisição de materiais utilizados para a manutenção e reposição de peças das máquinas e dos equipamentos configura-se indispensável à fabricação e produção de bens destinados a comércio. Sem a utilização desses materiais não há como de destinar os produtos a venda. Tais gastos enquadram-se como custos, os quais ensejam direito à apuração de crédito.

Nessa linha, invocou a requerente o entendimento expresso pela 9ª Região Fiscal através da Solução de Consulta nº 328/2004.

Arguiu também a inconstitucionalidade das limitações ao direito de crédito de PIS e de Cofins não-cumulativos. Afirmou que a não-cumulatividade foi elevada ao plano de direito fundamental, assumindo o caráter de limitação ao poder de tributar. Por conseguinte, o legislador fica vinculado a esse princípio, introduzido pela a Emenda Constitucional nº 42/2004.

Ressaltou que as contribuições incidem sobre a receita bruta, e não sobre o bem produzido, razão pela qual o aspecto mensurável da incidência é mais largo que do IPI e do ICMS.

Quanto a utilização extemporânea dos créditos, disse que o entendimento da autoridade a quo é contrário ao texto legal, que é claro ao prever o direito do contribuinte de exaurir o crédito por meio de ressarcimento e compensação. E, ao contrário do que afirma a autoridade administrativa, não é necessário, para que haja direito ao crédito, o contato físico e direto com o produto final.

Ao contribuinte é assegurado o direito de lançar o crédito em sua escrita fiscal e contábil quando lhe convier, respeitado apenas o prazo decadencial. No caso concreto, não houve decadência.

Por outro lado, se é verdade que o valor a ser ressarcido leva em consideração a proporção entre receitas de exportação e receitas de vendas no mercado interno, é também verdade que nos meses em que os créditos deixaram de ser registrados, a requerente veio a pagar, de forma indevida, PIS e Cofins. Assim, quando os créditos forem lançados, dar-se-á apenas uma compensação entre períodos em que se pagou mais e menos tributo.

Por último, alegou que não há na legislação nada que impeça o crédito extemporâneo ou que exija sua utilização dentro do período em que a despesa foi incorrida ou o dispêndio foi realizado. Por isso, a autoridade administrativa não pode desconsiderar a apuração do crédito. É que a atividade da Administração Pública se encontra adstrita à legalidade.

A requerente pleiteou o direito de apresentar provas e, ao final, pugnou pela reforma do despacho decisório e pelo deferimento do crédito.

A 2ª Turma da DRJ em Campo Grande julgou improcedente a impugnação, nos termos da ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

INCONSTITUCIONALIDADE. VIOLAÇÃO. NÃO-CUMULATIVIDADE. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. EXAME NA ESFERA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

É defeso na esfera administrativa o exame de constitucionalidade de lei e de ato administrativo normativo, bem como o exame da violação dos princípios da não-cumulatividade, razoabilidade e proporcionalidade.

COFINS. NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS APURADOS E REGISTRADOS DE FORMA EXTEMPORÂNEA. GLOSA.

É procedente a glosa de créditos de Cofins não-cumulativa apurados e registrados de forma extemporânea, por infringir a legislação tributária e os princípios contábeis.

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITO.

Consideram-se insumos para fins de apuração de crédito de Cofins e PIS não-cumulativos as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, no qual sustenta, em síntese,

- (i) em preliminar, a nulidade do acórdão recorrido, uma vez que teria cerceado o direito de defesa do sujeito passivo ao afastar a possibilidade de produção de outras provas além daquelas juntadas com a manifestação de inconformidade;
- (ii) no mérito, que os créditos postulados são relativos a insumos utilizados em sua cadeia produtiva, conforme demonstrariam as páginas do Livro Razão, notas fiscais e cartões de CNPJ de fornecedores, todos juntados ao processo. Sustentou, ainda, que os créditos foram aproveitados dentro do prazo decadencial, não havendo qualquer limitação ao aproveitamento extemporâneo. Postula, por fim, pelo reconhecimento total do crédito postulado, uma vez que se referem a insumos.

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade para julgamento por esta Turma.

Em sede recursal, foram trazidas as seguintes matérias:

- I- em preliminar, a nulidade do acórdão recorrido, uma vez que teria cerceado o direito de defesa do sujeito passivo ao afastar a possibilidade de produção de outras provas além daquelas juntadas com a manifestação de inconformidade;
- II- no mérito, que os créditos postulados são relativos a insumos utilizados em sua cadeia produtiva, conforme demonstrariam as páginas do Livro Razão, notas fiscais e cartões de CNPJ de fornecedores, todos juntados ao processo. Sustentou, ainda, que os créditos foram aproveitados dentro do prazo decadencial, não havendo qualquer limitação ao aproveitamento extemporâneo. Postula, por fim, pelo reconhecimento total do crédito postulado, uma vez que se referem a insumos.

Passo à análise das matérias.

I – Preliminar

A recorrente sustenta que o acórdão recorrido deve ser considerado nulo, uma vez que, ao negar a produção de provas além daquelas juntadas com a manifestação de inconformidade, teria violado diversos princípios jurídicos, entre os quais, o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório, restando cerceado o direito de defesa do sujeito passivo.

Entendo que não cabe razão à recorrente.

Há que se lembrar, antes de tudo, que processos que envolvem a restituição, o ressarcimento ou a compensação de tributos pressupõem a necessidade de comprovação da certeza e liquidez do crédito alegado, recaindo sobre o sujeito passivo o ônus de produzir provas suficientes e necessárias para a demonstração de seu direito.

Nessa linha, em casos como o presente, em que o sujeito busca o reconhecimento de direito creditório atinente a supostas despesas com insumos, é de conhecimento de todos que atuam no âmbito do contencioso administrativo fiscal que alegações de direito devem ser comprovadas por escrituração contábil-fiscal e documentos que lhe dão suporte.

Assim, não há que se falar em afronta aos princípios da verdade material, segurança jurídica, razoabilidade, devido processo legal, contraditório, ampla defesa, segurança jurídica, ou de qualquer outro princípio jurídico, quando a decisão recorrida, ancorada na correta premissa de que sobre o sujeito passivo recai o ônus de demonstrar o crédito pleiteado e, diante da ausência ou insuficiência de provas do direito alegado, conclui pelo indeferimento da compensação declarada.

No caso dos autos, foi precisamente isto que ocorreu: a decisão de primeira instância debruçou-se sobre os elementos trazidos pelo sujeito passivo e não encontrou elementos de prova hábeis para demonstrar, de forma inequívoca, que os gastos glosados pela fiscalização seriam, de fato, insumos.

Nesse ponto, observa-se, na leitura do aresto recorrido, que o colegiado de primeira instância, apreciando a documentação apresentada pelo sujeito passivo, reputou-a imprecisa, sublinhando a necessidade de que os produtos e serviços adquiridos fossem identificados com clareza, a fim de possibilitar o creditamento no âmbito do PIS/COFINS não-cumulativos.

Recorde-se, por oportuno, que a busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do sujeito passivo que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado.

Naturalmente, o órgão julgador pode, eventualmente, determinar, a seu critério, diligências/perícias para esclarecimentos de questões e fatos que julgar relevantes. Isso não significa, entretanto, que a verdade material, a garantia ao contraditório, ampla defesa e devido processo legal, deverão levar a uma desregrada busca, pelos órgãos julgadores, por elementos de provas que deveriam ser trazidos pela parte interessada em momento oportuno.

Nesse prisma, deve-se observar que existem regras processuais claras, no âmbito do contencioso administrativo, que regulam a preclusão probatória, não cabendo ao julgador afastar regras postas em face de aplicação indevida, no caso concreto, de eventuais princípios.

A aplicação de princípios, como aqueles do formalismo moderado, da verdade material, razoabilidade, entre outros, não deve abrir caminho para o afastamento de regras que servem, em última instância, para a concretização de outros princípios jurídicos valiosos – como, por exemplo, a razoável duração do processo e a segurança jurídica.

Sublinhe-se, ademais, que não há que se cogitar em nulidade das decisões administrativas: (a) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentado clara fundamentação legal, motivação e caracterização dos fatos; (b) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (c) quando, no curso do contencioso administrativo, há clara compreensão, por parte do sujeito passivo, dos fundamentos (fáticos e normativos) da decisão administrativa, com plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa.

No caso concreto, ao sujeito passivo foram dadas amplas possibilidades de produzir as provas documentais de seu direito, tendo sido, inclusive, intimado, durante o procedimento fiscal, para apresentar elementos para esclarecer a natureza dos dispêndios alegados como insumos. Tendo se eximido de produzir todos os elementos de prova suficientes e necessários para justificar os créditos postulados, não há que se falar em cerceamento de defesa, violação ao contraditório, devido processo legal ou qualquer outro princípio, devendo ser mantida incólume a decisão recorrida.

Saliente-se, por fim, que o outro fundamento trazido pela decisão recorrida para a negativa de produção de provas, a saber, a ausência de especificação, na própria impugnação, dos termos do pedido, conforme o art. 16, IV do Decreto 70.235/72, representa, por si, razão suficiente para o afastamento da diligência/perícia postulada: nesse ponto, o sujeito passivo deveria indicar, de forma específica, os termos do pedido, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

Diante das razões acima expostas, afasto a **preliminar de nulidade suscitada no recurso**.

Antes de passarmos ao exame do mérito do recurso, faz-se necessário trazer considerações fundamentais sobre o conceito de insumos no contexto do PIS/COFINS não-cumulativos que será adotado neste voto.

II - Do conceito de insumos

Inicialmente, importa destacar que, no tocante ao conceito de insumos aplicável às contribuições apuradas no regime da não-cumulatividade, a jurisprudência do CARF tem, nos últimos anos, afastado, por um lado, a interpretação restritiva consolidada no âmbito do IPI e, por outro, rejeitado a aplicação do amplo conceito de insumos consagrado na legislação do Imposto sobre a Renda.

Nesse contexto, afastando as correntes doutrinárias tradicionais, a jurisprudência majoritária do CARF tem entendido que o conceito de insumos, no âmbito do PIS/COFINS não-cumulativos, pressupõe que os bens ou serviços sejam consumidos durante o processo produtivo (ou de prestação de serviços) e dentro de seu espaço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

Segundo tal jurisprudência dominante, o conceito de insumos pressupõe a relação de pertinência/inerência aos limites espaço-temporais do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Em que pese o conceito de insumo sustentado, nos últimos anos, pela corrente majoritária do CARF, há que se assinalar que tal matéria foi levada ao Poder Judiciário e, em decisão recente, o Superior Tribunal de Justiça, sob julgamento no rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentou que o conceito de insumos no âmbito das contribuições não-cumulativas deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos gastos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa. Eis a ementa da decisão:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Como se percebe, restou decidido que o conceito de insumos, no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições sociais, abarca todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam **essenciais ou relevantes** à atividade econômica da empresa, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN n.ºs 247/2002 e 404/2004.

Na referida decisão, foi adotado, pelo Relator, os fundamentos trazidos no voto da Min. Regina Helena Costa:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Da posição firmada pelo STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, exsurge, de forma clara, a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte.

Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade produtiva ou de prestação de serviços que determinada empresa desempenha.

Nesse ponto, importa lembrar que a Procuradoria da Fazenda Nacional emitiu a Nota SEI n.º 63/2018, esmiuçando, de forma clara e precisa, os contornos da decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, cuja ementa e excertos do parecer são transcritos a seguir:

Ementa:

Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 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 n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014.

Excertos do parecer:

(...)

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

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

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

[...]

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

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

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

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

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

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

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

V

Encaminhamentos

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

Também a própria Receita Federal do Brasil procedeu à análise da decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, tendo emitido o Parecer Normativo nº 5/2018, cuja ementa segue abaixo:

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

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

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

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

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

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

b.2) “por imposição legal”.

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

Entendo que as conclusões consignadas na Nota SEI nº 63/2018 e no Parecer Normativo nº 5/2018 são precisas e harmônicas com o que foi decidido pelo STJ no REsp 1.221.170/PR, delineando, de forma correta, os contornos dos conceitos de essencialidade e relevância consubstanciados na decisão judicial.

Passo à análise da subsistência do crédito alegado.

III – Análise da subsistência do direito creditório

A recorrente sustenta que seu direito creditório refere-se à aquisição de insumos utilizados em seu processo produtivo. Aduz, nesse contexto, que o Livro Razão e as notas fiscais apresentadas, assim como as fichas de CNPJ com as atividades dos fornecedores, serviriam para comprovar a natureza de insumos dos dispêndios.

Como assinalado nos tópicos precedentes, revela-se fundamental, em processos que envolvem pedidos de restituição/ressarcimento e declarações de compensação, a demonstração da certeza e liquidez do crédito postulado. Nesses processos, é ponto incontroverso que **recai sobre o sujeito passivo o ônus de demonstrar a certeza e liquidez do crédito pleiteado**, a teor do que dispõe o Código de Processo Civil, em seu art. 373:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

Como decorrência lógica, é inerente, à análise dos pedidos de ressarcimento/restituição e compensação, a verificação da existência de provas suficientes e necessárias para a comprovação do direito creditório pleiteado.

No caso específico de pedidos que envolva créditos de insumos, apontamos, no tópico precedente, a importância de o sujeito passivo comprovar, para cada despesa que se pretende creditar, a sua natureza de insumos, sua relevância e essencialidade ao processo produtivo e de prestação de serviços da empresa.

No caso dos autos, constata-se que a fiscalização não reconheceu os créditos pleiteados pelo sujeito passivo, pois, entre outras razões – como, por exemplo, o transcurso do prazo de cinco anos para o aproveitamento de créditos extemporâneos -, não restou comprovada a natureza das despesas correspondentes, tendo o relatório fiscal que serve de base para o despacho decisório expressamente consignado:

Desta forma, com apoio destas considerações e diante da impossibilidade de serem identificados nos documentos apresentados, a descrição e característica dos bens, mercadorias e/ou serviços, finalidade e itens dos bens e serviços utilizados como insumos, correspondente aos dispêndios realizados, oriundos de aquisições de bens e serviços não compatíveis com histórico operacional de compras e produção do mês de JUNHO DE 2008, fatos posteriormente identificados com lançamento de crédito extemporâneos, motivos pelos quais são desconsideradas da base de cálculo dos créditos de exportação a que o contribuinte faz jus.

Como se vê, um dos fundamentos da negativa de crédito foi precisamente a falta de elementos para demonstrar a natureza dos gastos com bens e serviços utilizados como insumos.

Por ocasião da manifestação de inconformidade, o sujeito passivo também se eximiu de apresentar elementos comprobatórios suficientes para demonstrar a natureza dos gastos utilizados como insumos, razão pela qual a decisão recorrida manteve, de forma correta, a negativa com relação ao crédito postulado.

Em seu recurso voluntário, a recorrente mais uma vez se restringe a tecer considerações genéricas, sem demonstrar, de forma específica, para cada despesa considerada como insumo, a sua natureza, sua relevância e essencialidade para o processo produtivo e de prestação de serviços.

Mesmo as notas fiscais apresentadas são relativas a períodos de apuração que não correspondem ao período do crédito postulado – são notas fiscais emitidas em 2014 e 2015. Também as fichas de CNPJ dos fornecedores não se prestam a comprovar que cada aquisição de bens e serviços creditada, como insumo, pelo sujeito passivo, realmente se refere a insumos: nesse caso, o sujeito passivo deveria ter apresentado elementos de prova específicos de cada despesa e período de apuração.

Não é demais lembrar que a escrituração contábil, sem os documentos fiscais de suporte, não é suficiente para demonstrar o crédito pretendido pela recorrente: *“a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais”* (RIR/99, art. 923).

Além de não ter sido demonstrada a natureza, certeza e liquidez dos créditos postulados, fundamento que por si impede o reconhecimento do pleito da recorrente, há que se lembrar, ainda, que a decisão recorrida traz outros fundamentos irretocáveis para a negativa do crédito postulado:

Apuração e registro de crédito extemporâneos de PIS e Cofins

Quanto à outra parte dos créditos glosados, a autoridade administrativa adotou duplo fundamento. O primeiro deles foi a extemporaneidade da apropriação dos créditos. Contestando especificamente esse motivo, a requerente sustentou o direito de registrar os créditos quando lhe conviesse, observando apenas o prazo de decadência.

Essa alegação não procede. Em primeiro lugar, de acordo com as regras estabelecidas na Lei n.º 6.404/1976 os custos e as despesas devem ser contabilizados nos períodos próprios. Nesse sentido aponta a doutrina contábil:

“Como já mencionado, o custo das mercadorias e dos produtos vendidos ou o custo dos serviços prestados a serem computados no exercício devem ser correspondentes às receitas de vendas das mercadorias, dos produtos e serviços reconhecidos no mesmo período. De fato, como menciona o item II do art. 187 da Lei n.º 6.404/76, deve ser computado na Demonstração do Resultado do Exercício ‘o custo das mercadorias e serviços vendidos’ no exercício, que deduzido das receitas correspondentes, gera o lucro bruto.” (Eliseu Martins e outros. Manual de Contabilidade Societária. 2ª ed. Edita Atlas, São Paulo, 2ª ed. 2013 p. 588)

“Conforme anteriormente mencionado, nos mesmos períodos em que forem registradas as receitas e os rendimentos, deverão estar registrados todos os custos, despesas, encargos e riscos correspondentes àquelas receitas. As despesas de vendas, em geral, são mais facilmente identificáveis com as receitas correspondentes como é o caso das comissões sobre vendas.” (Obra citada, p. 594)

Como se percebe, sob o prisma contábil, não há liberdade para contabilizar despesas e custos quando for mais conveniente.

Porém, ao lado do aspecto meramente contábil, existe também o aspecto tributário. É que a legislação aplicável à matéria (no caso, o art. 5º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.637/2002 e art. 6º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.833/2003) dispõe que o direito ao ressarcimento se vincula a apenas às operações de exportação, alcançado o crédito remanescente ao final de cada trimestre, depois de terem sido utilizados na dedução de PIS e Cofins devidos em operações praticadas no mercado interno, e na compensação com débitos de outros tributos.

Note-se que, nessa sistemática, o valor passível de ressarcimento limita-se ao saldo de crédito no final do trimestre. A lei teria seu conteúdo e sua eficácia totalmente esvaziados se ao contribuinte se permitisse, segundo a sua conveniência, escolher o melhor momento de contabilizar custos e despesas. A ideia de ressarcimento segundo a proporcionalidade entre as receitas de exportação e as obtidas no mercado interno ficaria irremediavelmente prejudicada. É evidente que essa faculdade não foi concedida. Portanto, é correta a glosa de créditos extemporâneos.

Entendo que os argumentos consignados no voto condutor do aresto recorrido são precisos para justificar o não reconhecimento dos créditos postulados pela recorrente. Dessa maneira, com base no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, no art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019, adoto, como razões suplementares de decidir no presente voto, os fundamentos da decisão recorrida, acima transcritos.

IV - Dispositivo

Diante de todas razões acima apresentadas, voto por rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães