



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11041.000996/2008-59
ACÓRDÃO	3402-012.018 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PAMPEANO ALIMENTOS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

PIS/PASEP. STJ. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

DIREITO DE CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 373, INCISO I DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

É ônus do Contribuinte apresentar as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito creditório, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

RESTITUIÇÃO. CRÉDITOS. COMPROVAÇÃO.

Compete ao contribuinte a apresentação de livros de escrituração comercial e fiscal ou de documentos hábeis e idôneos à comprovação do quanto alegado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Bernardo Costa Prates Santos, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente). Ausentes a conselheira Mariel Orsi Gameiro e o conselheiro Jorge Luis Cabral.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão 10-43.135 (fls. 331 a 341), proferido pela 2ª Turma da DRJ Porto Alegre/RS que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, conforme Ementa abaixo:

ASSUNTO: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo decreto, não há que se falar em anulação ou cancelamento do despacho decisório.

RESSARCIMENTO. ALEGAÇÃO. OBRIGAÇÃO DO CONTRIBUINTE.

As operações que deram origem aos créditos informados no Dacon e as alegações do contribuinte em sua manifestação de inconformidade devem ser comprovadas de forma inequívoca, sendo obrigação do contribuinte apresentar a devida documentação comprobatória.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. PROCESSO PRODUTIVO.

Apenas os bens e serviços diretamente utilizados na fabricação dos produtos ou para os quais existe previsão legal específica é que dão direito ao creditamento do PIS não cumulativo incidente em suas aquisições.

PIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO.

Não gera direito ao crédito o valor da aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Apenas os bens do ativo permanente que estejam diretamente associados ao processo produtivo é que geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não-cumulatividade.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

A contribuinte supracitada solicitou ressarcimento de PIS não cumulativo de exportação referente ao primeiro trimestre de 2008, conforme PER/Dcomps contidas nos autos, no valor de R\$ 447.802,18. A interessada atua no ramo de industrialização de produtos alimentícios de origem animal, em especial para exportação.

A DRF de origem apreciou o pleito e o deferiu parcialmente. No Relatório do Procedimento Fiscal (fls. 261 a 266) é descrita a auditoria realizada e as glosas efetuadas. Teriam sido descontados créditos indevidos em relação aos insumos, por terem sido incluídos insumos não sujeitos ao pagamento da contribuição, incluindo aquisições de pessoas jurídicas imunes/isentadas e de pessoas físicas, e itens que não se enquadram no conceito de insumo, que não dão origem a créditos. Também foram reduzidos os créditos correspondentes as despesas de armazenagem e frete, pois a soma dos valores contábeis não correspondem ao valor transferido para o Dacon. Por fim, foram glosados valores de despesas de depreciação, por terem sido incluídos na base bens não vinculados diretamente à produção.

Os cálculos do valor a ressarcir foram refeitos (fls. 254 a 260). Com base no Relatório Fiscal, foi emitido o Despacho Decisório DRF/PEL Saort nº 602 (fl. 271), glosando o valor de R\$ 19.219,98 e reconhecendo o direito ao ressarcimento para o trimestre no valor de R\$ 428.582,20. A interessada foi cientificada em 04/11/2011 (fl. 274).

Em 02/12/2011, a empresa apresentou manifestação de inconformidade (fls. 275 a 307). Protesta contra a glosa dos valores dos insumos, pois todos seriam produtos que foram tributados, mesmo que sujeitos à incidência em cascata. Pleiteia posterior juntada de documentação para comprovar eventuais omissões nas notas fiscais e a função de cada insumo adquirido. Ressalta que a análise da procedência do crédito deve se centrar na pertinência das mercadorias ao processo produtivo, destacando o caso da lenha adquirida que deve ser

reconhecida como combustível usado na atividade produtiva. Alega que a possibilidade de creditamento e o conceito de insumo devem ser avaliados através do critério da necessidade para a produção, sem ferir o princípio da não cumulatividade. Cita doutrina e decisões (administrativas ou judiciais) em apoio à tese.

Prosseguindo, contesta a glosa dos valores das despesas de armazenagem e frete. Alega que o agente fiscal não considerou as contas contábeis 5.1.01.09.06, 5.1.01.09.03, 5.4.01.09.06, 5.4.01.09.03, 5.5.01.08.07, 5.5.01.09.06 e 5.5.01.09.03, o que explicaria as divergências.

A contribuinte também contesta a glosa de parte dos valores de depreciação, cujos centros de custos não estariam vinculados diretamente na produção de bens e serviços destinados à venda. Argumenta que houve cerceamento de defesa, pois a Autoridade Fiscal não apresentou justificativa para a descon sideração de centros de custos, não apresentando motivos para tal ato, ou mesmo fundamentação legal, sendo sua obrigação apresentá-los. Segundo a litigante, os centros de custos descon siderados estão ligados ao processo produtivo da empresa. Traz soluções de consulta que prescrevem que a depreciação de bens do Ativo Permanente, desde que vinculados ao processo produtivo, geram direito a crédito da contribuição, bem como jurisprudência administrativa. Nesse item, entende caracterizado cerceamento de defesa e existente nulidade dos atos. Novamente, protesta pela posterior juntada de notas fiscais dos referidos itens. Por fim, requer seja refeito o rateio entre receitas do mercado externo e interno, em função da comprovação apresentada, reformadas as glosas para reconhecimento integral do crédito, suspensa a exigibilidade do crédito tributário e homologadas as compensações.

Cumpr e registrar que foi impetrado processo judicial visando à compensação dos créditos em questão com débitos previdenciários e a apreciação célere dos pedidos de ressarcimento, conforme notícia nos autos (fls. 309 a 326). Tais providências são afetas à unidade de jurisdição.

Intimada da decisão da DRJ em 02/05/2013 (fl. 342), a contribuinte apresentou seu Recurso Voluntário em 29/05/2013 (fls. 351 a 464), repisando as alegações de sua manifestação de inconformidade, e apresentando nova documentação a comprovar a procedência dos créditos alegados.

Em 21 de setembro de 2020, este Colegiado converteu o julgamento do recurso em diligência à unidade de origem através da **Resolução nº 3402-002.699**.

A diligência foi realizada, sendo anexado aos autos o Relatório de Diligência Fiscal e manifestação da PGFN.

Apesar de regularmente intimada sobre o Relatório de Diligência, a Recorrente não apresentou manifestação.

Após o processo retornou para novo sorteio e julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Como já analisado em Resolução anterior, o Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Objeto do litígio

Versa o presente litígio de Pedido de Ressarcimento de PIS não cumulativo – receita de exportação, referente ao 1º trimestre de 2008, no valor de R\$ 447.802,18.

A Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que atua no ramo industrial de produtos alimentícios de origem animal, destinado em grande parte ao mercado externo.

A DRF de origem apreciou o pedido e o deferiu parcialmente. Conforme Relatório do Procedimento Fiscal (fls. 261 a 266), a Fiscalização entendeu pela glosa das seguintes rubricas, as quais foram mantidas parcialmente pela DRJ:

- (i) Bens utilizados como insumos;
- (iii) Insumo - Despesas de armazenagem e fretes na operação de venda;
- (iii) Insumo - Depreciações.

Delimitado o objeto deste litígio, passo à análise dos argumentos da defesa.

3. Mérito

3.1. Bens utilizados como insumos

Argumenta a Recorrente que apropriou de crédito de PIS com base em despesas de aquisição de variados bens e serviços, enquadrados como insumos da atividade produtiva.

Todavia, a Autoridade Fiscal glosou os créditos originados de despesas com:

- a) itens adquiridos de pessoas jurídicas isentas/imunes da contribuição;
- b) itens adquiridos de pessoas físicas;
- c) itens que não se enquadram no conceito de insumos para fins de créditos das contribuições.

3.1.1. Dos itens que não se enquadram no conceito de insumos para fins de créditos das contribuições.

Como observado em Resolução anterior, a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, foi definitivamente resolvida pelo STJ em julgamento ao Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu o conceito de insumo tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância, conforme ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

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.

Vale reproduzir o voto da Eminente Ministra Regina Helena Costa, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade, que diz respeito ao 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;

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.

Em síntese, a partir da decisão definitiva do STJ, restou pacificado que, no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, o crédito deve ser calculado sobre os custos e despesas sobre bens e serviços intrínseco à atividade econômica da empresa.

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal e o acórdão recorrido aplicaram integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015).

Assim, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, carecem os autos da comprovação do eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância. Motivo pelo qual o julgamento do recurso foi convertido em diligência à unidade de origem através da **Resolução nº 3402-002.699**, proferida nos seguintes termos:

Dessa forma, voto no sentido de determinar a realização de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, para que a Unidade de Origem realize os seguintes procedimentos, referente ao período de apuração do 2º trimestre de 2008:

1. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, para:

1.1. apresentar laudo técnico com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR. Nesse item, a Recorrente deverá seguir a mesma ordem de agrupamento das glosas, conforme planilha indicada no Relatório Fiscal (fls. 238 a 240 e 244 e 245) acostado ao Despacho Decisório.

1.2. justificar porque considera que cada um dos bens considerados como insumo são essenciais ou relevantes ao seu processo produtivo, do qual resulta o produto final destinado a venda ou serviço prestado, em conformidade com os critérios

delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, anteriormente citado;

1.3. apresentar laudo técnico, relativo aos bens do seu ativo fixo, com a demonstração detalhada da participação dos itens glosados destes autos como partes e peças de imobilizados em cada etapa do processo industrial, seus tempos de vida útil, se há alguma contribuição quanto ao aumento de vida útil das máquinas ou equipamentos aos quais são aplicados (em quanto tempo) e se podem ser considerados itens necessários aos serviços de manutenção da máquina ou equipamento;

1.4. demonstrar de que forma cada bem referido no item anterior foi contabilizado, se imobilizado ou despesa;

1.5. apresentar planilhas de cálculo da depreciação equivalente a parcela de cada bem ou serviço glosado que foi considerado pela Fiscalização como incorporado ao imobilizado, no período referente ao processo (fls. 244 e 245). A recorrente deve indicar detalhadamente a metodologia de cálculo adotada para cada bem e a fundamentação legal;

1.6. apresentar os livros contábeis atinentes às contas 5.1.01.09.06, 5.1.01.09.03, 5.2.01.09.03, 5.2.01.09.06, 5.4.01.09.06, 5.4.01.09.03, 5.5.01.08.07, 5.5.01.09.06 e 5.5.01.09.0, a fim de serem apurados os créditos com frete e armazenagem;

2. Elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se sobre dos fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente, notadamente:

2.1. sobre as despesas de frete e armazenagem que sejam analisadas as contas contábeis 5.1.01.09.06, 5.1.01.09.03, 5.2.01.09.03, 5.2.01.09.06, 5.4.01.09.06, 5.4.01.09.03, 5.5.01.08.07, 5.5.01.09.06 e 5.5.01.09.03, a fim de que sejam sanadas ou não as divergências apontadas pela fiscalização;

2.2. sobre o eventual enquadramento de cada bem e serviço do período de apuração no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF), bem como quanto a correção da metodologia adotada no cálculo da depreciação.

2.3. por fim que deverá o Relatório Fiscal analisar a validade do crédito informado pelo contribuinte e a possibilidade de seu reconhecimento no presente processo.

3. Após a intimação da Recorrente do resultado da diligência, conceder-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

4. Em seguida, os autos deverão retornar a este Colegiado para que seja aberto o prazo de 30 (trinta) dias à Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) para se manifestar quanto ao laudo apresentado pela Recorrente e as conclusões da diligência fiscal, caso tenha interesse.

Constata-se da diligência determinada por este Colegiado que deveria a Contribuinte apresentar laudo técnico com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR, bem como justificar o porquê considera que cada um dos bens indicados como insumo são essenciais ou relevantes ao seu processo produtivo.

O Relatório de Diligência Fiscal foi anexado às fls. 609 a 616 dos autos, esclarecendo que em atendimento à Resolução procedeu à intimação da Contribuinte às fls. 589 a 591(DEVAT10RF-VR nº 1.589, de 3 de março de 2021), concedendo o prazo de 60 (sessenta) dias para resposta, o que foi atendido através da manifestação de fls. 597 a 606, porém sem laudos técnicos com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa.

A PGFN manifestou sobre a diligência, pedindo pela negativa de provimento ao recurso, uma vez que *“restou claramente demonstrado que contribuinte não conseguiu comprovar que os descontos de créditos foram indevidos em relação aos insumos não considerados no processo produtivo, em relação as despesas de frete e armazenagem e em relação as despesas de depreciação cujos centros de custos não estariam vinculados diretamente na produção de bens e serviços destinados à venda.”*

Em análise à **manifestação de fls. 597 a 606**, constata-se que a Recorrente se ateu a abordar sobre o conceito de essencialidade e relevância definido pelo Eg. STJ, cingindo-se a afirmar ser *“é cristalino o direito creditório da Manifestante referente aos bens adquiridos de pessoas jurídicas isentas/imune. Isso porque, a empresa paga, ainda que embutido no preço, o tributo (PIS/COFINS) indiretamente em outros insumos ou produtos, a exemplo de adubos, fertilizantes, ferramentas, maquinários, dentre outros, adquiridos no mercado e empregados no respectivo processo produtivo.”*

Portanto, além de não produzir o Laudo Pericial na forma determinada em Resolução, a Contribuinte tergiversou sobre a necessária justificativa quanto à aplicação dos critérios da essencialidade e relevância sobre os itens indicados como insumos.

Diante da ausência de provas, assim concluiu a Unidade de Origem em Relatório de Diligência Fiscal:

IV. CONCLUSÃO

16. O relatório apresentado em resposta Intimação DEVAT10RF-VR nº 1.589/21 (fls. 597 a 606) enfatiza o teor do julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR. Nesse sentido, recorde-se que, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade, insumos devem ser entendidos como os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços.

17. Esta definição de base de cálculo está prevista nas Leis nº 10.637/02, artigo 3º, II, §2º, §3º, e nº 10.833/03, artigo 3º, II, §2º, §3º, respectivamente, em relação ao

PIS e à Cofins. E 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.

18. Cita-se neste ponto o trecho da Ementa do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, que trata como essenciais os insumos *“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”*.

19. Ademais, o PN COSIT/RFB nº 05 ainda define como relevante quando o 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, seja por imposição legal”*.

20. E para que os insumos utilizados pela interessada se tornassem identificáveis, a empresa foi intimada a apresentar documentos necessários ao correto enquadramento de determinados insumos ao conceito estipulado pela legislação e pela jurisprudência.

21. E considerando as informações apresentadas pelo contribuinte através da Intimação DEVAT10RF-VR nº 1.589/21, com base nos documentos comprobatórios anexados aos autos, e em conformidade com a Resolução CARF nº 3402-002.699/20, conclui-se que:

a) A contribuinte não conseguiu comprovar que os descontos de créditos foram indevidos em relação aos insumos não considerados no processo produtivo, tendo em vista que não foram apresentados laudos técnicos com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa. (sem destaque no texto original)

Cumpra observar que o processo administrativo deve atentar ao Princípio da Verdade Material, bem como aplicar o Princípio do Formalismo Moderado, pelo qual os ritos e formas do processo administrativo acarretam interpretação flexível e razoável, suficientes para propiciar um grau de certeza, segurança, com garantia do contraditório e da ampla defesa.

O formalismo moderado é homenageado pela Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e, sopesado com os Princípios da Razoabilidade e Proporcionalidade, atua em favor do administrado, flexibilizando exigências formais excessivas para que prevaleça a verdade material.

Sobre a aplicação da verdade material na apuração dos fatos, transcrevo o posicionamento dos ilustres autores Marcos Vinicius Neder e Thais de Laurentiis na obra “Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado”:

Em decorrência do princípio da legalidade, a autoridade administrativa tem o dever de buscar a verdade material. O processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que realmente é verdade, independente do alegado e provado. Odete Medauar preceitua que “o princípio da verdade material ou verdade real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos” Segundo Alberto Xavier, a lei concede ao órgão fiscal meios instrutórios amplos para que venha a formar sua livre convicção sobre os verdadeiros fatos praticados pelo contribuinte. Nesta perspectiva, é lícito ao órgão fiscal agir sponte sua com vistas a corrigir os fatos inveridicamente postos ou suprir lacunas na matéria de fato, podendo ser obtidas novas provas por meio de diligências e perícias.

Neste sentido, destaco o **Acórdão nº 9303-007.218**, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Todavia, uma vez que não foi apresentada qualquer comprovação ou detalhamento sobre a relevância e essencialidade dos itens em referência, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa e afronta ao Princípio da Verdade Material e ao Princípio do Formalismo Moderado.

Em se tratando de pedido de crédito, aplica-se o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil, que atribui o ônus da prova ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito.

Neste sentido, colaciono as decisões abaixo ementadas:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000

RESSARCIMENTO DO IPI. COMPROVAÇÃO

Quando dados ou documentos solicitados ao interessado forem necessários a apreciação de pedido formulado, a demonstrar o direito do contribuinte, ele se obriga a apresentá-los para comprovar o seu direito, caso contrário se sujeita à análise de seu pedido destituída de provas.

ÔNUS DA PROVA Cabe a defesa do ônus dos fatos que fundamentam o pedido de ressarcimento.

Recurso voluntário negado.

(Acórdão nº 3403-003.392 – PAF nº 13869.000095/00-40 – Relator: Conselheiro Antonio Carlos Atulim)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do Fato Gerador: 20/04/2007

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

(Acórdão nº 9303-007.218 – PAF nº 10840.909854/2011-86 – 3ª Turma da CSRF - Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Possas)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/04/2004

COMPENSAÇÃO. RECOLHIMENTOS INDEVIDOS DE COFINS/PIS. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO DIREITO CREDITÓRIO.

É ônus do contribuinte comprovar a liquidez e certeza de seu direito creditório, conforme determina o caput do art. 170 do CTN, devendo demonstrar de maneira inequívoca a sua existência.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE NEGADO.

(Acórdão nº 9303-002.562 – PAF nº 10120.904658/2009-26 – 3ª Turma da CSRF - Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Possas)

Destaco a fundamentação que embasou o voto condutor do v. **Acórdão nº 9303-002.562**, de relatoria do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Possas, abaixo reproduzida:

Aqui o ônus probante é daquele que pleiteia o direito creditório, nos exatos termos do art. 333 do CPC. A comprovação de uma das partes de determinado fato ou situação jurídica decorre da distribuição legal do ônus da prova. **Há que se “convencer” o julgador da existência do direito e a parte contrária dos fatos impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do sujeito ativo.**

O que ocorre é a assunção dos riscos de uma decisão desfavorável de quem efetivamente tinha o ônus probatório, ou seja, o encargo jurídico de demonstrar a veracidade de fatos ou a existência de situações jurídicas que ensejassem que os julgadores tomassem uma decisão que lhe fosse favorável. Não há a obrigatoriedade das partes em se produzir a prova. É interesse de ambas as partes em fazê-lo. Mas se o ônus decaí em uma parte e ela não o faz, assume os riscos e as consequências estabelecidos no arcabouço jurídico relacionado àquela matéria.

O ônus da prova não é um dever e nem um comportamento necessário da parte interessada, mas um direito de a parte poder convencer os julgadores acerca da veracidade de suas alegações, aumentando as chances de uma decisão favorável.

In casu, **o titular do direito creditório, em tese, é que tem que provar, por meio de provas suficiente para demonstrar a certeza e liquidez do direito.** A meu ver o contribuinte não se desincumbiu desse ônus.

Destarte, **apenas com a retificação da DCTF não gera direito creditório. Mesmo que haja uma retificação a destempo, o fato é que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem relativizando o entendimento da preclusão tanto da retificação da DCTF quanto ao momento da apresentação de provas, desde sejam provas cabais, necessárias e suficientes.** A prova deve exaurir em si mesma, ou seja, a sua simples apresentação é suficiente para a comprovação do direito, não tendo que se fazer outras averiguações. Reforçando: **quando demonstrado pelo contribuinte, que o seu direito creditório é líquido e certo, tudo em homenagem ao Princípio da Verdade Material, desde que sejam apresentadas as provas necessárias e suficientes para embasar a operação, tem-se relativizado a ocorrência da preclusão temporal.** Nesse sentido, há diversos julgados, tais como:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003

DCTF. RETIFICAÇÃO CONSIDERADA NÃO ESPONTÂNEA EM PROCESSO ANTERIOR. VERDADE MATERIAL.

DCTF retificadora apresentada de forma não espontânea, em virtude de transmissão efetivada após a ciência de despacho decisório de não homologação de compensação, que não reconhecer o direito creditório alegado, viabiliza compensações posteriores, relativas a esse mesmo crédito se for comprovada através dos documentos fiscais competentes em virtude do princípio da verdade material.

DÉBITOS CONFESSADOS. RETIFICAÇÃO. NECESSIDADE DE ESCRITA FISCAL. COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

Eventual retificação dos valores confessados em DCTF deve ter por fundamento, como no caso, os dados da escrita fiscal do contribuinte, para a comprovação da existência de direito creditório decorrente de pagamento indevido (Acórdão 130201.015– 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2004

PER/DCOMP. RETIFICAÇÃO DA DCTF APÓS O DESPACHO DECISÓRIO. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. AUSÊNCIA DE PROVA DO DIREITO CREDITÓRIO. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.

O contribuinte, a despeito da retificação extemporânea da DCTF, tem direito subjetivo à compensação, desde que apresente prova da existência do crédito compensado. A simples retificação, desacompanhada de suporte probatório, não autoriza a homologação da compensação do crédito tributário. Recurso Voluntário Negado. Direito Creditório Não Reconhecido.

(Acórdão 3802001.550 – 2ª Turma Especial)

Observe-se que para que seja aceito o direito creditório, ainda que a DCTF não tenha sido retificada espontaneamente, deve ser comprovado de maneira cabal o direito creditório, mediante a comprovação dos valores pagos a maior pela apresentação da contabilidade escriturada à época dos fatos, acompanhada por documentos que a embasam. É dizer, planilha confeccionada pela empresa, desacompanhada de quaisquer outros documentos, não se prestam à finalidade almejada.

Aliás, a consulta ao banco de dados da jurisprudência deste Conselho, demonstra que há diversos pedidos de compensação da Recorrente, que foram denegados pela ausência de prova, como os Acórdãos 3802001.602, 3801001.660, 3801001.659, 3802001.598, 3802001.599, 3802001.593, entre outros. **(sem destaques no texto original)**

No presente caso, como bem observado pelo Auditor Fiscal em seu Relatório de Diligência, ficou comprometida a verificação e o confronto dos créditos solicitados em ressarcimento, tendo em vista a impossibilidade de análise da validade do crédito informado pelo contribuinte e a impossibilidade de seu reconhecimento.

E, diante da ausência de novos elementos ou comprovação para afastar a conclusão da Unidade Preparadora ao glosar os créditos sobre os itens em análise, deve ser mantida a decisão recorrida igualmente neste ponto.

3.1.2. Dos itens adquiridos de pessoas jurídicas isentas/imunes da contribuição

Argumentou a Recorrente que a aquisição de bens de pessoas jurídicas isentas/imunes gera o direito ao creditamento glosado, na medida em que, a despeito de o fornecedor ser pessoa jurídica isenta/imune, é fato incontestável que foram previamente sujeitos a incidência em cascata deste tributo nas etapas anteriores da circulação.

Alega que, mesmo adquirindo insumos tributados com alíquota zero, paga o tributo, ainda que embutido no preço, sendo tais produtos empregados diretamente no processo produtivo e, por consequência, gerando o direito ao crédito.

Protestou pela juntada posterior de Notas Fiscais em relação aos bens adquiridos.

Com relação à ausência de comprovação sobre a utilização no processo produtivo, reporta-se ao item 3.1.1 deste voto, devendo ser mantida a glosa, uma vez que a Contribuinte tem o ônus de provar os requisitos para o creditamento, na forma prevista pelo artigo 373, I do Código de Processo Civil, o que não fez.

Ademais, igualmente observo que a manutenção da glosa com relação a tal item se deve por expressa vedação legal.

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

§ 2º - Não dará direito a crédito o valor:

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Portanto, igualmente por essa razão deve ser mantida a glosa na forma realizada pela DRF de origem.

3.3. Despesas de armazenagem e fretes na operação de venda

No que se refere às despesas com frete e armazenagem, o agente fiscal ao analisar as contas na contabilidade (contas contábeis utilizadas foram as de códigos 5.1.01.08.07, 5.4.01.09.01, 5.2.01.09.01, 5.2.01.09.03 e 5.2.01.09.06 – fls. 263), verificou a existência de divergências entre os valores informados no DACON e os saldos constantes da contabilidade.

A Recorrente argumenta em seu recurso que o Agente Fiscal não utilizou todas as contas contábeis que compõe a base de cálculo do crédito, deixando de verificar as contas 5.1.01.09.06, 5.1.01.09.03, 5.2.01.09.03, 5.2.01.09.06, 5.4.01.09.06, 5.4.01.09.03, 5.5.01.08.07, 5.5.01.09.06 e 5.5.01.09.03, o que implicou na divergência dos valores apurados. A contribuinte apresenta cópia dos livros contábeis a provar o alegado (fl. 384).

Pedi a defesa pela necessária a busca pela verdade material, com a realização de uma apreciação detida pelo julgador dos fatos e do direito, em especial, das contas acima mencionadas, que comprovam a possibilidade de se creditar das rubricas atinentes aos fretes e armazenagem.

Diante da necessidade de a Fiscalização analisar todas as contas a fim de apurar o crédito pleiteado, foi determinado em Resolução a intimação da Contribuinte para que apresentasse os livros contábeis atinentes às contas 5.1.01.09.06, 5.1.01.09.03, 5.2.01.09.03, 5.2.01.09.06, 5.4.01.09.06, 5.4.01.09.03, 5.5.01.08.07, 5.5.01.09.06 e 5.5.01.09.0, a fim de serem apurados os créditos com frete e armazenagem.

Em resposta à Intimação DEVAT10RF-VR nº 1.589/21 a Recorrente apenas menciona tratar-se de etapa imprescindível e diretamente ligada ao conceito de essencialidade e relevância, mas não apresentou os livros contábeis referentes às contas indicadas.

Assim constou no Relatório de Diligência Fiscal:

f) apresentar os livros contábeis atinentes às contas 5.1.01.09.06, 5.1.01.09.03, 5.2.01.09.03, 5.2.01.09.06, 5.4.01.09.06, 5.4.01.09.03, 5.5.01.08.07, 5.5.01.09.06 e 5.5.01.09.0, a fim de serem apurados os créditos com frete e armazenagem;

Em resposta a Intimação DEVAT10RF-VR nº 1.589/21, cumpre observar que não foram apresentados os livros contábeis atinentes às contas 5.1.01.09.06, 5.1.01.09.03, 5.2.01.09.03, 5.2.01.09.06, 5.4.01.09.06, 5.4.01.09.03, 5.5.01.08.07, 5.5.01.09.06 e 5.5.01.09.0, a fim de serem apurados os créditos com frete e armazenagem.

(...)

c) A contribuinte também não conseguiu comprovar que os descontos de créditos foram indevidos em relação as despesas de frete e armazenagem, pois não foram apresentados os livros contábeis atinentes às contas 5.1.01.09.06, 5.1.01.09.03, 5.2.01.09.03, 5.2.01.09.06, 5.4.01.09.06, 5.4.01.09.03, 5.5.01.08.07, 5.5.01.09.06 e 5.5.01.09.0, a fim de serem apurados os créditos com frete e armazenagem;

Diante do resultado da diligência, pelas mesmas razões já expostas no Item 3.1.1 deste voto, mantenho a glosa sobre tais créditos.

3.4. Depreciações

Argumentou a defesa que juntou aos autos arquivos magnéticos relativos ao mapa de depreciação utilizado para apuração da depreciação mensal utilizada na contabilidade, sendo todos estes separados por centros de custos vinculados diretamente na produção de bens destinados à venda, conforme determina o art. 3º, inciso VI, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Argumentou, ainda, que todo o processo industrial da Recorrente está vinculado aos centros de custos desconsiderados pela fiscalização, sendo incontestável que estes se tratam de seu ativo imobilizado vinculados ao seu processo produtivo.

Mencionou igualmente que a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil proferiu soluções de consulta em que reconhece os bens integrantes do ativo permanente das empresas, desde que vinculados ao processo produtivo, geram direito a crédito de PIS e COFINS no sistema não-cumulativo, Solução de Consulta nº 321 de 27 de Dezembro de 2006.

Diante das razões apontadas pela defesa, através da Resolução este Colegiado assim determinou:

1.3. apresentar laudo técnico, relativo aos bens do seu ativo fixo, com a demonstração detalhada da participação dos itens glosados destes autos como partes e peças de imobilizados em cada etapa do processo industrial, seus tempos de vida útil, se há alguma contribuição quanto ao aumento de vida útil das máquinas ou equipamentos aos quais são aplicados (em quanto tempo) e se podem ser considerados itens necessários aos serviços de manutenção da máquina ou equipamento;

1.4. demonstrar de que forma cada bem referido no item anterior foi contabilizado, se imobilizado ou despesa;

1.5. apresentar planilhas de cálculo da depreciação equivalente a parcela de cada bem ou serviço glosado que foi considerado pela Fiscalização como incorporado ao imobilizado, no período referente ao processo (fls. 244 e 245). A recorrente deve indicar detalhadamente a metodologia de cálculo adotada para cada bem e a fundamentação legal;

Com relação às despesas de depreciação, assim constou em Relatório de Diligência

Fiscal:

c) apresentar laudo técnico, relativo aos bens do seu ativo fixo, com a demonstração detalhada da participação dos itens glosados destes autos como partes e peças de imobilizados em cada etapa do processo industrial, seus tempos de vida útil, se há alguma contribuição quanto ao aumento de vida útil das máquinas ou equipamentos aos quais são aplicados (em quanto tempo) e se podem ser considerados itens necessários aos serviços de manutenção da máquina ou equipamento;

Em resposta a Intimação DEVAT10RF-VR nº 1.589/21, cumpre observar que não foram apresentados laudos técnicos relativo aos bens do seu ativo fixo, com a demonstração detalhada da participação dos itens glosados destes autos como partes e peças de imobilizados em cada etapa do processo industrial.

d) demonstrar de que forma cada bem referido no item anterior foi contabilizado, se imobilizado ou despesa;

Em resposta a Intimação DEVAT10RF-VR nº 1.589/21, cumpre observar que não ficou demonstrado de que forma cada bem referido no item anterior foi contabilizado, se imobilizado ou despesa.

e) apresentar planilhas de cálculo da depreciação equivalente a parcela de cada bem ou serviço glosado que foi considerado pela Fiscalização como incorporado ao imobilizado, no período referente ao processo. A recorrente deve indicar detalhadamente a metodologia de cálculo adotada para cada bem e a fundamentação legal;

Em resposta a Intimação DEVAT10RF-VR nº 1.589/21, cumpre observar que não foram apresentadas planilhas de cálculo da depreciação equivalente a parcela de cada bem ou serviço glosado que foi considerado pela Fiscalização como incorporado ao imobilizado, no período referente ao processo.

(...)

d) A contribuinte também não conseguiu comprovar que os descontos de créditos foram indevidos em relação as despesas de depreciação cujos centros de custos não estariam vinculados diretamente na produção de bens e serviços destinados à venda, haja vista que não apresentou laudo técnico, relativo aos bens do seu ativo fixo, com a demonstração detalhada da participação dos itens glosados como

partes e peças de imobilizados em cada etapa do processo industrial, seus tempos de vida útil, se há alguma contribuição quanto ao aumento de vida útil das máquinas ou equipamentos aos quais são aplicados (em quanto tempo), e se podem ser considerados itens necessários aos serviços de manutenção da máquina ou equipamento.

Ademais, além de não demonstrar de que forma cada bem referido no item anterior foi contabilizado, se imobilizado ou despesa, também não foram apresentadas planilhas de cálculo da depreciação equivalente a parcela de cada bem ou serviço glosado que foi considerado pela Fiscalização como incorporado ao imobilizado, no período referente ao processo.

Portanto, igualmente sobre tais despesas a Recorrente não atendeu a diligência.

Pelas mesmas razões já demonstradas no item 3.1.1 de ste voto, mantenho a glosa igualmente neste ponto.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos