



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12571.000084/2010-76
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-008.324 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de outubro de 2020
Recorrente SCANCOM DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/03/2006

ANULAÇÃO DA DECISÃO DA DRJ. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. DESCABIMENTO. CREDITAMENTO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. ART. 31, LEI Nº 10.865/2004. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 319/2017. SÚMULA 02 DO CARF. PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

Não existe fundamento legal para anular decisão suficientemente fundamentada que deixe de apreciar argumento cunhado em oposição à disposição legal expressa.

É vedado o creditamento relativo a encargos de depreciação de bens adquirido antes de 30 de abril de 2004. Disposição expressa do art. 31 da Lei nº 10.865/2004.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte.

Nos termos do artigo 62, parágrafo 2º, do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS NAS AQUISIÇÕES DE PALLETS DE MADEIRA, FITAS ADESIVAS E CONEXOS NA EMBALAGEM DE PRODUTOS FINAIS. POSSIBILIDADE.

O conteúdo contido no artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade

empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e COFINS, referente a despesas incorridas nas aquisições pallets de madeira utilizados na embalagem de produtos finais.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. ESCRITURAÇÃO. LIVROS. DOCUMENTOS. ELEMENTOS DE PROVA. ERRO MATERIAL.

Incumbe ao interessado a demonstração, com documentação comprobatória, da existência do crédito, líquido e certo, que alega possuir junto à Fazenda Nacional (art. 170 do Código Tributário Nacional). 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.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO CERTA E LÍQUIDA DO INDÉBITO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

A comprovação deficiente do indébito fiscal ao qual se deseja compensar ou ter restituído não pode fundamentar tais direitos. Somente o direito creditório comprovado de forma certa e líquida dará ensejo à compensação e/ou restituição do indébito fiscal.

Recurso Voluntário parcialmente procedente.

Crédito tributário parcialmente mantido.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso para reverter as glosas em relação à paleta de madeira, fita petstrap, selo para fita petstrap H-36 19mm Galv, esticador fita poliéster 19mm x 45, fita arq. Pol. Imp. 19 x 1 x 1000 lisa super e cantoneira plástica cinza 19mm.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

João Paulo Mendes Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente em exercício), Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Fernanda Vieira Kotzias, João Paulo Mendes Neto, Ronaldo Souza Dias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente) e Luis Felipe de Barros Reche (suplente convocado) Ausente o Conselheiro Tom Pierre Fernandes da Silva.

Relatório

Por economia processual e por relatar a realidade dos fatos de maneira clara e concisa, reproduzo o relatório da decisão de piso:

Trata o presente processo do pedido de ressarcimento de credito do Cofins não cumulativo vinculado As receitas de exportação do 1º trimestre de 2006, no valor de R\$ 459.073,55 (quatrocentos e cinquenta

e nove mil, setenta e três reais e cinquenta e cinco centavos), formalizado através do PER/DCOMP nº 05308.77228.300408.1.1.09.8526.

A análise do direito creditório foi realizada pela Seção de Fiscalização, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ponta Grossa — DRF/Ponta Grossa-PR, que, em conclusão aos trabalhos realizados, emitiu o Despacho Decisório nº 36/2010 (fls. 398/412), o qual reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, no valor R\$ 403.831,22 (quatrocentos e três mil, oitocentos e trinta e um reais e vinte e dois centavos). Ressalte-se que a análise do processo foi realizada em atendimento a liminar proferida no Mandado de Segurança nº 2009.70.09.003518-0/PR.

Conforme consta da decisão mencionada, a autoridade fiscal realizou as seguintes glosas quanto aos créditos da não cumulatividade:

- Aquisições não comprovadas (Dacon x RNFE): tendo em vista a falta de comprovação do total informado no Dacon nas rubricas "Bens Utilizados como Insumos", "Serviços Utilizados como Insumos" e "Despesas de Fretes na Operação de Vendas" (linhas 02, 03, e 07 — ficha 16 A — do Dacon), apurada através da comparação dos valores informados nestas linhas (no Dacon) com a Relação de Notas Fiscais de Entrada (RNFE) apresentada pela contribuinte;

- Aquisições de bens e serviços não classificados como insumo: glosa dos créditos sobre as aquisições de paletes, fitas, selos, cantoneiras, material de segurança e outros,

que não se enquadram no conceito de insumo, consoante art. 3º da Lei 10.637/2002;

- Notas Fiscais de aquisição de bens e serviços não apresentadas: glosa das Notas Fiscais de Entrada não apresentadas à fiscalização e das Notas Fiscais de Entrada de emissão da própria contribuinte;

- Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado: glosa relativa aos encargos de depreciação de bens adquiridos antes de 01/05/2004, em atendimento ao artigo 31 da Lei nº 10.865/2004;

- Despesas de Energia Elétrica: glosa de valores (taxa de iluminação pública e outros) que não representam consumo de energia elétrica;

- Outras operações com direito a crédito — aquisição de não insumos: glosa dos créditos sobre aquisições de combustível, material de manutenção e outros (que constam da rubrica "Outras operações com direito a crédito", linha 13 do Dacon), os quais, também, não se enquadram no conceito de insumo (art. 3º da Lei 10.637/2002).

A fiscalização, ainda, com base nos valores constantes dos demonstrativos (Relações de Notas Fiscais de Saída e de Exportações) apresentados pela contribuinte, realizou uma nova apuração das receitas de vendas (do mercado interno e do mercado externo) e das bases de cálculo e débitos das contribuições do período. Referida apuração foi efetuada tendo em vista divergências encontradas entre os valores constantes dos citados demonstrativos e os valores informados nos DACTON.

Note-se que, em decorrência de todos os ajustes realizados pela fiscalização (glosas e nova apuração), foi necessária uma nova repartição dos créditos da não cumulatividade, a qual foi realizada repartindo-se os créditos, devidamente ajustados pelas glosas anteriormente mencionadas, entre os mercados interno e externo, através da aplicação do rateio proporcional, calculado com base nas receitas (de exportação e de vendas do mercado interno tributado) ajustadas pela autoridade.

Por fim, para apuração dos valores a serem ressarcidos no trimestre, a autoridade administrativa efetuou o desconto das contribuições devidas no período dos créditos apurados (mercado interno e externo), ressaltando-se que (conforme as palavras da própria autoridade) "As parcelas utilizadas (descontos) dos créditos vinculados a receita tributada no mercado interno ou à receita de exportação foram calculadas conforme utilização dos créditos informada pelo contribuinte no DACON —ficha 153/25B."

Em 26/03/2010 a contribuinte foi cientificada do despacho decisório e, em 27/04/2010, apresentou a manifestação de inconformidade (fls. 415/427) acompanhada de cópia dos instrumentos societários, cópia de documento de identidade do representante legal, e cópia do despacho decisório.

Na manifestação de inconformidade a interessada, após um breve relato dos fatos, dirige a sua insurgência contra as seguintes glosas: 1) aquisições não comprovadas (DACON x RFNE); 2) aquisições de bens e serviços não classificados como insumo; 3) notas fiscais de aquisição de bens e serviços não apresentadas; e 4) encargos de depreciação de Bens cto Ativo Imobilizado.

Quanto aos itens "1" e "3", a contribuinte simplesmente diz que discorda das glosas efetuadas e que - apresentará, oportunamente, argumentos e documentos que contrapõem o fundamento para tal glosa, na medida em que insuficiente o prazo concedido à conferência de cada um dos documentos envolvidos na glosa."

Relativamente ao item "2", a impugnante defende a apuração de crédito sobre paletes, fitas, selos e cantoneiras, fazendo um relatório sobre a utilização dos citados bens no caso de destinação de seus produtos (madeiras) à exportação. Alega que eles podem ser enquadrados como insumos (nas hipóteses descritas no art. 3º da Lei 10.637/2002), sustentando a configuração dos mesmos como embalagem em seu processo produtivo, e sua imprescindibilidade para a realização da venda e entrega dos bens (madeiras).

Por último, quanto ao item "4", a contribuinte de fende a inconstitucionalidade do art. 31, da Lei 10.865/2004, que trata da vedação de desconto de créditos relativos à depreciação de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos antes de 01/05/2004; argumenta que referido artigo atingiu fatos pretéritos e afrontou diversos princípios constitucionais (do direito adquirido, da irretroatividade da lei tributária e da segurança jurídica); colaciona ementa de incidente de Arguição de Inconstitucionalidade" da Corte

Especial do Eg. Tribunal Regional da 4ª Região, assim como diversos outros julgados desta corte sobre a matéria; e sustenta que os encargos de depreciação dos bens adquiridos antes de 01/05/04 configuram-se como verdadeiros e legítimos.

Tendo em vista os argumentos apresentados, a contribuinte requer:

- que seja dado provimento à manifestação de inconformidade;*
- que o despacho decisório seja reformado, de modo que sejam considerados os créditos glosados;*
- e que seja concedido prazo suficiente à conferência dos documentos que geraram os créditos e glosas para o fim de complementar as razões de inconformidade com o despacho decisório atacado.*

Note-se que o Mandado de Segurança acima citado (nº 2009.70.09.003518-0/PR), além de objetivar a movimentação (e análise) do presente processo, solicita, também, a aplicação de correção monetária ao pedido de ressarcimento, e que, em atendimento à essa solicitação, a decisão de primeira instância (cópia as fls. 459/468), datada de 29/04/2010, concedeu a segurança à contribuinte nos seguintes termos:

"b) declarar o direito da parte autora c correção monetária em face do ressarcimento do PN e COFINS (artigo 1º da Lei nº 9.363/96), a contar do término do prazo de 150 (cento e cinquenta dias) que se iniciou a par/ir da data de 30/04/2008, consoante informado nos protocolos dos pedidos de ressarcimento' (fls. 55, 61, 67 e 73)"

Por fim, é de destacar, que, em complemento a manifestação de inconformidade, a contribuinte apresentou, em 01/06/2010, o expediente de fls. 467/474 acompanhado dos documentos de fls. 475/487.

Por meio do citado instrumento a interessada diz que a autoridade fiscal cometeu um equívoco quanto ao desconto dos créditos apurados. Argumenta, em síntese, que os débitos das contribuições do mercado interno foram abatidos do valor do crédito de exportação a ser ressarcido, em contraposição ao que rege a legislação tributária (art. 21 da IN/SRF nº 600/2005) e ao que a própria autoridade fiscal afirma no despacho decisório. Sustenta que esse é comprovadamente um erro de fato, conforme jurisprudência que colaciona no expediente. Em conclusão, solicita que seja corrigido o erro apontado e que os cálculos sejam retificados.

Ao final do referido expediente reitera os pedidos realizados na manifestação de inconformidade c solicita que sejam acolhidas as razões complementares.

É o relatório.

Em decisão unânime, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba julgou improcedente a manifestação de inconformidade. Vejamos a ementa do Acórdão (06-34.625-3ª Turma DRJ/CTA):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

PROVAS. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

A apresentação de provas deve ser realizada junto a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outra ocasião, ressalvada a impossibilidade por motivo de força maior, quando se refira a fato ou direito superveniente ou no caso de contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

ERRO DE FATO. CORREÇÃO.

O erro de fato pode ser corrigido somente quando ficar demonstrada, de forma inequívoca, por meio de documentos comprobatórios, a sua ocorrência.

CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

A autoridade administrativa não tem competência para, em sede de julgamento, negar validade as normas vigentes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

MATERIAL DE EMBALAGEM.

Na sistemática não cumulativa de apuração do PIS/PASEP, o desconto de créditos apurados sobre a aquisição de insumos vinculados a produção de bens para venda não se estende aos materiais utilizados para permitir ou facilitar o transporte dos produtos, uma vez que essa operação não integra o processo produtivo.

ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CRÉDITOS DO ATIVO IMOBILIZADO.

Com a edição da Lei nº 10.865, de 2004, somente poderão ser aproveitados os créditos dos encargos de depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio de 2004.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido.

A sociedade recorrente tomou ciência do conteúdo decisório da DRJ em 15.03.12 e interpôs o presente recurso voluntário em 11.04.2012. Nesta peça recursal alegou, em suma:

- Argumento 01: Preliminar de nulidade por cerceamento de defesa, em razão da ausência de análise quanto a depreciação do ativo imobilizado antes de 1º de maio de 2004.

- Argumento 02: O mérito quanto a legitimidade da apuração de créditos decorrentes dos encargos de depreciação dos bens incorporados ao ativo imobilizado antes de 2004.

- Argumento 03: Aquisições de bens indevidamente não classificadas como insumos. Defende que o conceito de insumo para fins da Contribuição ao PIS e da Cofins não está expresso na lei, e que, segundo a melhor jurisprudência, não é ele tão restrito como o do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), portanto, não há como afastar o crédito com fundamento na legislação do IPI, por entender que não se trate de material de embalagem (insumo).

- Argumento 04: Quanto aos descontos e do valor passível de ressarcimento, defende que o erro de fato deve ser revisado e corrigido, uma vez tendo sido ele constatado no cálculo do valor do crédito a ser ressarcido à Recorrente.

A partir disso, a sociedade Recorrente requer a anulação do julgamento de instância, ou, alternativamente, o reconhecimento (i) de que são legítimos os créditos atinentes à depreciação de bens do ativo imobilizado antes de 01/05/2004, bem como aqueles relativos às aquisições de paletes, fitas, selos e cantoneiras, etc. por se tratarem de insumos, e (ii) da necessidade de retificação do cálculo constante da planilha apresentada pela i. Auditora, vez que constatado o erro de fato, tudo para que ao final seja recalculado o valor a ser ressarcido.

É o relatório

Voto

Conselheiro João Paulo Mendes Neto, Relator.

A interposição do recurso voluntário se mostra tempestivo e segue os requisitos legais de sua admissibilidade, razão pela qual ele merece ser conhecido por este Conselho.

Da análise.

Da preliminar de nulidade. Inexistência.

Em poucas linhas, indefere-se o pleito de nulidade, uma vez que a DRJ fundamentou suficientemente o motivo pelo qual não foi a fundo na investigação do direito pleiteado pela ora Recorrente, tendo a vista a vedação legal e funcional de análise de fundamentos que estejam em contraposição frontal a expresso dispositivo legal, na espécie o art. 31 da Lei 10.865/2004 que estabelece uma limitação temporal aos descontos.

Da impossibilidade de apuração de créditos decorrentes dos encargos de depreciação dos bens incorporados ao ativo imobilizado antes de 1º de maio de 2004.

A decisão recorrida manteve a glosa de créditos efetuadas pela fiscalização sobre quotas de depreciação sobre bens adquiridos antes de 30/04/2004, conforme determina o art. 31 da lei nº 10.865/04, que assim dispõe:

Art. 31. *É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.*

§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.

De forma diversa entende o Contribuinte, a qual alega em seu Recurso Voluntário, que não se pode aplicar tal dispositivo por haver assim ofensa ao seu direito adquirido referente ao desconto dos créditos da Cofins calculados sobre os encargos de depreciação do ativo imobilizado acima mencionado.

Suscita que não pode a norma do art. 31 da Lei n. 10865/04 ser aplicada retroativamente para alcançar os créditos relativos aos bens do ativo imobilizado, que tenham sido adquiridos antes de 30.04.2004, conforme reconhecido pela Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no julgamento de "Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade", assim como em diversos outros julgados desta corte sobre a matéria.

Apesar dos argumentos do Contribuinte não há como negar a clareza da norma em questão quando define que é vedado o desconto de créditos relativos a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até a data de 30 de abril de 2004. Logo, não se trata de uma ofensa ao direito adquirido do Contribuinte, mas sim a simples e necessária aplicação da legislação pertinente a matéria discutida.

Nesse sentido, também restou decidido na **Solução de Consulta COSIT n.º 319/2017**, na parte dispositiva que segue:

b.3) somente é permitida a apuração do mencionada crédito em relação a bens adquiridos a partir de 1º de maio de 2004, nos termos do art. 31 da Lei nº 10.865, de 2004;

Por outro lado, é certo que em sede de julgamento administrativo, o julgador não pode afastar a aplicação de dispositivo legal vigente com base em juízo de inconstitucionalidade. Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Com isso, haja vista a legislação aplicável ao caso, não há como afastar a glosa relativa ao aproveitamento de crédito sobre encargos de depreciação referentes às aquisições de bens e serviços do ativo imobilizado, anteriores a 30/04/2004.

Aquisições de bens indevidamente não classificadas como insumos.

A autoridade fiscal, ao analisar o processo produtivo da interessada, considerou como indevidos os créditos relativos as aquisições de paletes, fitas, selos e cantoneiras, consoante o conceito de insumo, constante do art. 3º da Lei 10.637/2002. A contribuinte, por outro lado, defendera que os citados bens podem ser enquadrados nas hipóteses descritas no art. 3º da Lei 10.637/2002, uma vez que os mesmos se configuram como embalagem no processo produtivo da empresa, e são imprescindíveis para a realização das vendas e entrega dos bens (madeiras).

A contribuinte também argumenta que as decisões deste Eg. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF seriam no sentido de que o conceito de insumos para fins da não cumulatividade das contribuições é amplo, devendo ser levado em conta todo custo necessário, usual e normal na atividade da empresa.

De fato, salvo melhor juízo, não se vê razão para que conceito de insumo seja determinado pelos mesmos critérios utilizados na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. O fato é que, o Superior Tribunal de Justiça – STJ sob julgamento no rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), estabeleceu conceito de insumo tomando como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Senão vejamos:

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. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE 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. 543-C 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 N.º 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Como visto, a Relatora Ministra Regina Helena Costa, reiterou os conceitos que já vinham sendo cunhados por este Conselho há algum tempo – qual seja a essencialidade e a relevância. Vejamos:

Essencialidade considera-se 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;

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.

Deste modo, o conceito de insumo extraído da decisão do STJ pode ser assim resumido: “*será aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou ainda a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*”, ou seja, caracteriza-se insumos, para fins das contribuições do PIS e da COFINS, todos os bens e serviços, empregados direta ou indiretamente na prestação de serviços, na produção ou fabricação de bens ou produtos e que se caracterizem como essenciais e/ou relevantes à atividade econômica da empresa”.

Por outro lado, ainda foram declaradas ilegais as IN's nºs 247/2002 e 404/2004, que tratam de conceito de muito restritivo de insumo para as contribuições em pauta, uma vez que somente se enquadrariam os bens e serviços “aplicados ou consumidos” diretamente no processo produtivo.

Destarte, o STJ adotou conceito intermediário de insumo para fins da apropriação de créditos de PIS e COFINS, o qual não é tão restrito como definido na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, nem tão amplo como estabelecido no Regulamento do Imposto de Renda, mas que privilegia a essencialidade e/ou relevância de determinado bem ou serviço no contexto das especificidades da atividade empresarial de forma particularizada. Neste aspecto, observa-se que se trata de matéria essencialmente de prova de ônus do contribuinte.

Nos termos do art.62, parágrafo 2º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B da Lei nº 5.669/73 ou dos arts. 1036 a 1041 do CPC/15, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Centrando-se a divergência dos autos, verifico que a Contribuinte tem como objeto social atividades relacionadas atividades ao comércio, importação e exportação de madeira e a indústria de beneficiamento de madeira — incluindo, entre outras atividades, a compra e venda de toras de madeira — assim como a prestação de serviços relacionados com tais atividades, especialmente vinculados com o controle de qualidade de tais produtos, portanto se trata de empresa dedicada à indústria e beneficiamento de madeira, bem como sua comercialização, importação e exportação.

Compulsando aos autos, depreende-se que da argumentação da Requerente que: “*perfectibilização da comercialização da madeira que beneficia, conforme constou da resposta ao Termo de Intimação Fiscal n. 750/09, a Recorrente utiliza como material de embalagem: o palete de madeira, fita petstrap, selo para fita petstrap H-36 19mm Galv, esticador fita poliéster 19mm x 45, fita arq. Pol. Imp. 19 x 1 x 1000 lisa super e cantoneira plástica cinza 19mm.*

Ainda, referiu no termo de intimação que: *“processo final/embalagem tanto a madeira verde, AD, FAD ou seca em estufa, quando a destinação é a exportação, ocorre a troca do palete por um de maior resistência, mencionando que, neste momento, os produtos são embalados, recebendo a fita petstrap, a qual serve para unir as pranchas, a fim de que não fiquem soltas sob o palete, sendo que tal fita é esticada através de equipamento próprio e, posteriormente, é lacrada com um selo galvanizado, que garante a integridade da amarração da fita. Assim, tem-se o fardo, o qual recebe a etiqueta de poliéster, com sua devida identificação (tipo de madeira, medidas), que é fixada por grampos de metal e fita lisa, e, finalmente, há a aplicação de cantoneiras de plástico que garantem o não comprometimento do fardo no seu manuseio, bem como a segurança para empilhá-los para a comercialização”*.

Do exposto se verifica que os pallets de madeira, e demais itens conexos citados pela Requerente são utilizados na embalagem dos produtos finais, sendo essenciais a atividade empresária desenvolvida, tendo como principal função acomodar os produtos no estoque e transporte da empresa, o que naturalmente compõe o produto final no preço. Portanto, tratam-se de pallets conhecidos como “oneway”, ou seja, sem retorno, o que afasta o seu enquadramento como bem do ativo imobilizado. Os demais itens também não são reproveitáveis.

Deste modo, o termo “insumo” utilizado pelo legislador para fins de creditamento do Pis e da COFINS, apresenta um campo que fica entre o MP, PI e ME, relacionados ao IPI e as hipóteses do IRPJ. O meio termo está justamente em definir insumos como aqueles relacionados diretamente com a produção dos bens e produtos destinados à venda, ainda que este produto não entre em contato direto com os bens produzidos.

Em relação aos materiais de embalagem utilizadas exclusivamente no acondicionamento dos produtos para fins de transporte a glosa se deu porque o entendimento de piso foi estrito quanto a aplicação da legislação aplicável ao IPI. Não deve prosperar tal entendimento, diante da decisão proferida pelo STF no REsp. 1.221.170-PR, bem como, do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, pelos critérios da essencialidade e relevância há que se afastar a glosa efetuada.

Dos descontos e do valor passível de ressarcimento.

Os dois primeiros volumes do processo fls.01 a 409 concentram todo o processo de fiscalização realizado pela unidade preparadora, no que permite analisar que, as sucessivas intimações feitas ao contribuinte solicitando novos dados para complemento da análise, foram cumpridas, conforme notícia o despacho decisório nº36/2010 elaborado pela SAFIS da Delegacia da Receita Federal em Ponta Grossa/PR. (fls.411 a 431). Vejamos:

Foram acostados aos autos cópias do ofício nº 4095448 e da decisão que deferiu liminar em Mandado de Segurança (fls. 01 a 08), cópia do Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (fl. 09), o Pedido de Ressarcimento (fls.10 a 13), os Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais — DICON (fls.14 a 25) e cópia das Intimações Fiscais nº 750/2009, 10/2010 e 40/2010 (fls. 26 a 57), com seus respectivos comprovantes de recebimento e respostas, dentre as quais destaca-se o memorial de apuração das bases cálculo das contribuições e a descrição do processo produtivo (fls.64 a 94).

Vale destacar que, também em resposta às intimações, o contribuinte apresentou, em meio magnético, livros contábeis e fiscais, bem como planilhas detalhando a apuração do crédito pleiteado.

Em resposta à intimação 40/2010 foram apresentadas cópias digitalizadas de notas fiscais solicitadas para verificar a veracidade do crédito pretendido. Dentre estas, foram anexadas aos autos aquelas que foram motivo de glosa no presente procedimento (fls.395 a 396).

A relação das notas fiscais que foram objeto de glosa parcial ou total encontra-se no demonstrativo denominado "Notas Fiscais Glosadas", as fls.387 a 394, e o resultado da análise, na planilha "Apuração dos Créditos", A fl. 397.

As glosas derivaram de aquisições não comprovadas (DACon x RNFE), notas fiscais de aquisição de bens e serviços não apresentadas, aquisições de bens e serviços não classificados como insumos, encargos de depreciação do ativo imobilizado. (tópicos já abordados), além de **outras operações com direito a crédito - aquisição de não insumos**, o qual não foi objeto de impugnação específica e despesas com energia elétrica em valor ínfimo.

Com o protocolo de manifestação de inconformidade, **solicitou prazo para a juntada de notas fiscais além de ajuste não aquisições não comprovadas, todavia não o fez.** Somente em 01.06.2010 complementou suas razões, oportunidade em que aponta suposto erro material no seu próprio método de apuração.

Contudo, não realizou qualquer recálculo dos valores que considera devidos, nem juntou qualquer outro documento de apuração contábil que comprove o erro cometido e o prejuízo com o procedimento adotado pelo serviço de fiscalização.

Diante do acontecido, correta a decisão da DRJ quanto ao ponto.

É lição comezinha de direito processual que a distribuição do ônus de prova *ope legis* atribui a parte autora a comprovação dos fatos que dão origem ao direito pleiteado, isto é, a parte autora precisa provar ao órgão julgador os fatos constitutivos de seu direito. Nesse sentido merece destaque o artigo 373 do Código de Processo Civil de 2015:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

A partir da mesma lógica que, frisa-se, é clássica dentro da doutrina que estuda a relação jurídica processual em geral (inclusive em âmbito administrativo), merece destaque o Decreto 70.235 de 1972, que em seu artigo 16, §4º indica que a prova deve ser trazida pelo contribuinte no momento da impugnação, senão vejamos:

Art. 16. A impugnação mencionará:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

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

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

A Lei que rege o processo administrativo federal também impõe dispositivo que advoga neste sentido, vide:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Em que pese esses dispositivos, deve-se analisar o cenário a luz do princípio da verdade material, cabe destacar que o referido princípio deve ser aplicado em cotejo com o que está previsto nas alíneas do artigo 16, §4º do Decreto 70.235/72 que regula o procedimento administrativo fiscal. É certo que a administração pública deve se valer da busca pela verdade material em seus julgamentos, mas o referido princípio não deve ser aplicado de forma irrestrita, como cláusula geral de afastamento do mecanismo preclusivo, mas a partir da baliza fornecida pelo próprio dispositivo mencionado.

Com efeito, no âmbito administrativo fiscal, incumbe a Recorrente a comprovação do direito ao suposto crédito, nos termos do art. 16 do Decreto 70.235/72. Nesse sentido, ainda, vale ressaltar o disposto no art. 195 do Código Tributário Nacional e o art. 4º do Decreto-Lei nº 486, de 03 de março de 1969, que preveem, em última análise, "*que os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram*".

É importante observar, nesta toada, que os diplomas normativos de regências da matéria, quais sejam o art. 170 do Código Tributário Nacional e o art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, deixam clara a necessidade da existência de direito creditório líquido e certo no momento da apresentação do Per/DComp, hipótese em que o débito confessado encontrar-se-ia extinto sob condição resolutória da ulterior homologação.

Nestes termos, a determinação de apresentar os documentos comprobatórios da identificação de crédito, longe de ser mero formalismo, é uma determinação legal, conforme determina o art. 147 da Lei nº 5.172/1966:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

Desta forma, no caso de erro de fato nos cálculos do valor devido, uma vez juntados aos autos elementos probatórios hábeis, acompanhados de documentos contábeis, para comprovar o direito alegado, não pode haver a impedir nova análise do direito creditório vindicado.

Em suma, que fique claro: há necessidade da existência de direito creditório líquido e certo no momento da apresentação do Per/DComp, circunstância a ser comprovada pela Recorrente de forma cabal (art. 170 do Código Tributário Nacional e o art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996). Tal entendimento concilia o ônus da prova e o princípio da verdade material no âmbito do processo administrativo tributário.

Por seu turno, sempre haverá uma análise da autoridade fiscal/julgadora na situação pretérita daquele caso, mormente quando ela discorda das razões apresentadas pelo sujeito passivo. A autoridade julgadora, orientando-se pelo princípio da verdade material na apreciação da prova, deve formar livremente sua convicção mediante a persuasão racional decidindo com base nos elementos existentes no processo e nos meios de prova em direito admitidos (art. 15 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Deve-se ressaltar que esse Julgador entende ser possível a juntada de documentos em sede de interposição do Recurso voluntário. Essa possibilidade jurídica encontra-se expressamente normatizada pela interpretação sistemática do art. 16 e do art. 29 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, em casos específicos como o ora analisado.

Todavia, no caso dos autos, a Recorrente não cumpriu tal requisito e nada mais juntou aos autos, que demonstrassem o erro ou o prejuízo. Logo, entendo que o pleito da Recorrente, no tocante ao ponto, não encontra guarida ante a ausência de comprovação da existência, liquidez e certeza do direito creditório em discussão.

Conclusão

Com fulcro nas razões supra expedidas, voto no sentido de **DAR PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, para fins de determinar que os autos retornem à unidade preparadora, para que esta, refaça os cálculos considerando os créditos oriundos das aquisições de bens considerados como insumos para a atividade exercida: *paleta de madeira, fita petstrap, selo para fita petstrap H-36 19mm Galv, esticador fita poliéster 19mm x 45, fita arq. Pol. Imp. 19 x 1 x 1000 lisa super e cantoneira plástica cinza 19mm*, e homologue as compensações correspondentes até o limite do crédito apurado.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

João Paulo Mendes Neto - Relator