



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13433.720108/2012-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-007.551 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de novembro de 2020
Recorrente QUEIROZ GALVAO ALIMENTOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

Despesas consideradas como essenciais e relevantes, desde que incorridas no processo produtivo da Contribuinte, geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo, conforme entendimento em sede de recursos repetitivos do STJ, que sugere a aferição casuística da aplicação.

ÔNUS DA PROVA.

No processo administrativo fiscal o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte. Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretensão direito, a manutenção da decisão deve ser mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membro do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas efetuadas, atendidas os demais requisitos dos §§ 2º e 3º dos arts. 3º das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003 e legislação pertinente à matéria, exclusivamente quanto a: (1) aquisições de bens registrados no ativo imobilizado, utilizados nas etapas de produção de bens destinados à venda e na medida da sua depreciação e (2) despesas de combustíveis utilizado nos caminhões e maquinários.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Helcio Lafeta Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Laercio Cruz Uliana Junior,

Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Marcio Robson Costa, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

Replico o relatório utilizado pela DRJ para retratar os fatos.

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) referente ao quarto trimestre de 2006.

A Delegacia da Receita Federal (DRF) em Mossoró/RN deferiu parcialmente o Pedido de Ressarcimento, homologando as Dcomp vinculadas até o limite do crédito reconhecido.

Do relatório fiscal

Para fins de análise do Pedido de Ressarcimento, a DRF intimou a contribuinte a apresentar a seguinte documentação: planilhas de composição dos créditos apurados nos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres/2006, acompanhadas das notas fiscais de aquisição dos insumos (linhas 02 da ficha 16A do Dacon), serviços (linha 03 da ficha 16A), comprovantes de despesas de energia (linha 04 da ficha 126A), despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica (linha 05 da ficha 16A), despesas de armazenagem e fretes na operação de venda (linha 07 da ficha 16A), devolução de vendas (linha 12 da ficha 16A) e outras operações com direito a crédito (linha 13 da ficha 16A).

A Autoridade Fiscal informa que: em sua resposta (folhas 30 a 41), a empresa apresentou planilhas, acompanhadas de cópias de notas fiscais de aquisição de bens e comprovantes de despesas de energia elétrica; não foram apresentados comprovantes relativos a serviços utilizados como insumos, aluguéis de máquinas e equipamentos e outras operações com direito a crédito.

A Autoridade Fiscal glosou os créditos cuja origem não foi comprovada e os pleiteados em desacordo com a legislação de regência - Leis nºs 10.637/2002 (Contribuição para o PIS/Pasep) e 10.833/2003 (Cofins) e nas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 (Contribuição para o PIS/Pasep) e 404/2004 (Cofins). Relata que nas planilhas apresentadas verificou a inclusão indevida de despesas com combustíveis não empregados no bem produzido, aquisições de ativo e material para análises químicas, valores que foram glosados e excluídos do cômputo apurado que serve de base para determinação do crédito ressarcível. Informa os valores reconhecidos, computados através das notas fiscais de aquisição de bens e comprovantes de despesas de energia elétrica.

Da manifestação de inconformidade

A recorrente contesta as glosas realizadas com fundamento na **falta de comprovação da origem do crédito**, alegando que os créditos não admitidos “estão contabilmente lançados nas contas indicadas nas cópias do Livro Razão e do Balancete já apresentados ao fisco, e ora novamente em anexo”. Defende que “Eventual ausência da entrega de alguns documentos solicitados não pode, ..., sacrificar o direito ao crédito que lhe é legalmente assegurado”, sob pena de ofensa ao Princípio da Verdade Material. Afirma que:

...as despesas glosadas (“serviços insumos”, “aluguéis de máquinas e equipamentos” e “outras operações”) estão devidamente provadas. A verdade

está espelhada nos documentos anexados e restará absolutamente demonstrada através da perícia contábil já requerida.

Contesta as glosas dos valores correspondentes às **aquisições de bens utilizados como insumo** alegando que:

A exegese da Administração Tributária não está autorizada pelo art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, que a norma infralegal se destinou a regulamentar, sob pena de nulidade da própria norma regulamentadora (art. 99, CTN).

Nesse sentido, alega, o art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, assegura o direito a crédito no que toca aos "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes". Argumenta que, desta forma, "a norma regulamentadora deve ser interpretada no sentido de que o insumo e o produto intermediário devem ser utilizados no processo produtivo, e não no produto fabricado".

Defende que: - o processo produtivo envolve os materiais e insumos usados para manutenção e funcionamento das máquinas e equipamentos da produção, tais como peças, materiais; - os créditos lançados a título de despesas com combustível e com análises químicas devem ser observados sob a ótica do conceito de insumo aplicado pelo CARF; - o crédito também deve ser estendido às despesas com material para análise clínicas, porquanto também claramente destinadas e consumidas no processo produtivo.

No que diz respeito especificamente ao combustível, destaca que, para o desempenho do processo produtivo de beneficiamento do camarão, se faz necessário o "transporte das matérias-primas e dos insumos, que para funcionar demandam a utilização de combustíveis". Desse modo, "os combustíveis consumidos nos caminhões e maquinários utilizados no processo produtivo são conceituados como insumos".

Quanto à despesa com aquisição de bens destinados ao ativo, diz que esta está textualmente prevista como geradora de crédito no inciso VI, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003 e que não se sabe o motivo para a glosa. Acrescenta que nesta parte o despacho decisório é tão lacônico que chega a cercear o direito de defesa.

Defende o direito ao crédito em relação à despesa com energia elétrica consumida nos estabelecimentos da empresa, independentemente de sua utilização no setor produtivo ou administrativo, citando a legislação de regência e a fim de afastar a "interpretação distorcida empregada pela Administração Tributária".

Considerando que a "motivação reside no argumento do despacho decisório de que os créditos apresentados são inconsistentes, carentes de suporte fático e contábil", requer a realização de **perícia contábil**; indica o perito e coloca os seguintes quesitos:

- 1. Especifique o Sr. Perito, com base no Livro Razão e outros elementos à sua disposição, quais os valores relativos às despesas com serviços insumos, alugueis e máquinas e outras operações não admitidas pelo despacho decisório por falta de documentação;*
- 2. Queira o Sr. Perito se manifestar se as despesas com combustíveis e material para análise clínica se relacionam a insumos empregados no processo produtivo da empresa.*
- 3. Considerando as respostas supra, queira o Sr. Perito indicar qual o valor do crédito da empresa, relativa ao aludido período fiscal, que ainda não lhe foi reconhecido.*

Requer o reconhecimento do crédito e homologação das compensações.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Florianópolis (SC) julgou improcedente a manifestação de inconformidade, no acórdão de fls. 162/176, e a decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE

É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou ressarcimento e compensação.

PIS. COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DO CRÉDITO. DACON

No âmbito do regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a apuração dos créditos é realizada pelo contribuinte por meio do Dacon, não cabendo a autoridade tributária assentir com a inclusão, na base de cálculo desses créditos, de custos e despesas não informados ou incorretamente informados neste demonstrativo.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA.

Em estando presentes nos autos do processo os elementos necessário e suficientes ao julgamento da lide estabelecida, prescindíveis são as diligências e perícias requeridas pelo contribuinte, cabendo a autoridade julgadora indeferi-las.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO.

No regime não cumulativo da Cofins, somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os combustíveis e lubrificantes, 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 de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Insatisfeita com a decisão a empresa contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 199/227) com os seguintes argumentos:

III - DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - DAS OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO E DO ATIVO IMOBILIZADO

IV - DA POSSIBILIDADE DE AVERIGUAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO – VERDADE MATERIAL.

V - DO CONCEITO DE INSUMO

VI — DO NECESSÁRIO CONHECIMENTO DO PROCESSO PRODUTIVO DO CAMARÃO: A ESSENCIALIDADE DOS BENS E SERVIÇOS DECLARADOS COMO INSUMOS

VII- DA NECESSÁRIA CONVERSÃO DO FEITO EM DILIGÊNCIA

VIII - DA NECESSÁRIA CORREÇÃO MONETÁRIA

Observo ainda que o Relatório Fiscal esta nas fls. 42/47 e a Manifestação de Inconformidade esta nas fls. 53/75.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade.

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), com base no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, referente ao quarto trimestre de 2006 que foi parcialmente homologado pela fiscalização.

I - DO CONCEITO DE INSUMOS

Inicialmente, importa destacar que, acerca do conceito de insumos. A jurisprudência recente do CARF tem afastado a interpretação restritiva consolidada no âmbito do IPI e rejeitado a aplicação do conceito mais amplo de insumos consagrado na legislação do Imposto sobre a Renda, posto que o judiciário também tem entendido que cabe a relativização do conceito de insumos analisando caso a caso, conforme veremos.

Nesse sentido o conceito de insumos, no âmbito do PIS/PASEP e COFINS, 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/PASEP e da COFINS por inequívoca previsão normativa: das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Sobre o tema é importante destacar os ensinamentos de Marco Aurélio Greco com o seguinte posicionamento:

"Por outro lado, nas contribuições, o §11 do artigo 195 da CF não fixa parâmetros para o desenho da não cumulatividade o que permite às Leis mencionadas adotarem a técnica de mandar calcular o crédito sobre o valor dos dispêndios feitos com a aquisição de bens e também de serviços tributados, mas não restringe o crédito ao montante cobrado anteriormente. Vale dizer, a não cumulatividade regulada pelas Leis não tem o mesmo perfil da pertinente ao IPI, pois a integração exigida é mais funcional do que apenas física.

Assim, por exemplo, no âmbito do IPI o referencial constitucional é um produto (objeto físico) e a ele deve ser reportada a relação funcional determinante do que poderá, ou não, ser considerado "insumo". **Por outro lado, no âmbito de PIS/COFINS a referência explícita é a "produção ou fabricação", vale dizer às ATIVIDADES e PROCESSOS de produzir ou fabricar, de modo que a partir deste referencial deverá ser identificado o universo de bens e serviços reputados seus respectivos insumos. (grifei)**

Por isso, é indispensável ter em mente que, no âmbito tributário, o termo "insumo" não tem um sentido único; a sua amplitude e seu significado são definidos pelo contexto em que o termo é utilizado, pelas balizas jurídico normativas a aplicar no âmbito de determinado imposto ou contribuição, e as conclusões pertinentes a um, não são automaticamente transplantáveis para outro.

(...)

No caso, estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a receita ou o faturamento, portanto, sua não cumulatividade deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função deles (receita/faturamento).

Enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos a ele relativos, o processo formativo da receita ou do faturamento aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, por mais de uma razão, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo que o do IPI." ¹

A jurisprudência majoritária do CARF se orienta, portanto, no sentido de vincular o conceito de insumos à relação de pertinência ou inerência da despesa incorrida com o limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Tal matéria foi levada ao poder judiciário e, em decisão recente, o Superior Tribunal de Justiça, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), vejamos a 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

¹ GRECO, Marco Aurélio. Conceito de Insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. Revista I Fórum de Direito Tributário, v. 34, jul./ago. 2008.

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 SEQUENTES 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).

Conforme se verifica, o STJ relativizou o conceito, atribuindo a análise do caso concreto a responsabilidade por decidir a **essencialidade e a relevância**, afastando, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004. Assim, o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

O conceito formulado pelo STJ, baseado na essencialidade e relevância é de grande abrangência e não está vinculado a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangíveis e etc), de forma que a modalidade de creditamento sobre a aquisição de insumos deve ser vista como regra geral de apuração de créditos para as atividades de produção de bens e de prestação de serviços, sem prejuízo das demais hipóteses previstas em lei.

Em suma, o REsp 1.221.170 consignou dois importantes posicionamentos acerca do conceito de insumo contrário ao que constava nas instruções normativas 247/02 e 404/04: (i) a possibilidade de creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, assim como (ii) o afastamento expresso de qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem para que se permita o creditamento.

Por oportuno e não menos relevante, é importante trazer o que foi proposto pelo ilustre Ministro Mauro Campbell em relação ao “Teste de Subtração”² no julgamento do REsp 1.221.170, pois muito embora não conste na tese firmada pelo STJ, a Receita Federal entendeu que corresponde a uma importante ferramenta para identificar a essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo, quando publicou o Parecer Normativo COSIT 5/18 uniformizando o seu entendimento sobre o conceito de insumos para fins da apuração de créditos da não cumulatividade da contribuição para o PIS e COFINS.

Entendo que andou bem o STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, que de forma clara determina a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Sendo de relevante importância a fase instrutória do processo administrativo.

II- QUESTÕES PROCESSUAIS

Esclarecido o posicionamento desta relatoria, passamos a analisar o caso concreto posto em julgamento acerca das glosas que foram objeto de recurso.

Inicialmente cabe esclarecer as questões processuais pertinentes ao que envolve o processo administrativo fiscal, sendo imperioso destacar que independente do conceito de insumos para crédito do PIS e da COFINS adotado por esta relatoria, a ausência de provas ou a ausência de impugnação específica terá como resultado a manutenção da glosa.

No caso em tela cabe a análise da dinâmica processual que envolve o pedido feito pelo contribuinte, a fiscalização realizada pela Receita Federal para análise do pedido, o Despacho Decisório acerca do pedido, a impugnação ao Despacho decisório, o julgamento da DRJ acerca da impugnação realizada e o Recurso Voluntário dirigido a 2ª instância – CARF.

No que se referem as matérias processuais que deve ser levada em consideração no julgamento do caso há as questões relacionadas a produção das provas e a impugnação específica das glosas realizadas pela fiscalização, sendo certo que a ausência de impugnação específica envolve, preclusão processual, ausência de contraditório e supressão de instâncias.

Sobre as provas a serem produzidas, nos casos em que a fiscalização alegou ausência de informações previamente solicitadas e a empresa contribuinte não as apresentou junto com a Manifestação de Inconformidade, prevalece o entendimento de que o ônus da prova é do contribuinte.

A oportunidade de apresentar as provas aqui discutidas esta prevista na legislação do processo administrativo fiscal, Decreto n.º 70.235 que assim determina:

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

Parágrafo único. (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

² Segundo o voto do ministro Mauro Campbell, seriam considerados insumos os bens e serviços "cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes".

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

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

A comprovação do seu direito ao ressarcimento, com a apresentação de toda a documentação necessária a dar respaldo ao pedido é ônus do contribuinte sendo esse o entendimento amplamente abordado pela jurisprudência do CARF. Nesse sentido foi julgado o acórdão n.º 3302-006.926, de relatoria do conselheiro Raphael Madeira Abad, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/01/2013

ÔNUS DA PROVA. PRECLUSÃO. RETIFICAÇÃO DE DCTF DESACOMPANHADA DE PROVAS CONTÁBEIS E DOCUMENTAIS QUE SUSTENTEM A ALTERAÇÃO. MOMENTO PROCESSUAL.

No processo administrativo fiscal o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretensão direito, a manutenção do despacho decisório que não homologou o pedido de restituição deve ser mantido, sendo que o momento legalmente previsto para a juntada dos documentos comprobatórios do direito da Recorrente, especialmente notas fiscais ou documentos contábeis, é o da apresentação da Impugnação ou Manifestação de Inconformidade, salvo as hipóteses legalmente previstas que autorizam a sua apresentação extemporânea, notadamente quando por qualquer razão era impossível que ela fosse produzida no momento adequado.

Conforme acima já mencionado, cabe ao contribuinte impugnar e especificar as suas razões que justificariam a reforma do Despacho Decisório. O diploma legal, Decreto n.º 70.235 de 1972, é claro ao estabelecer que a ausência de impugnação induz a preclusão, vejamos:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Feitos esses esclarecimentos passo agora ao julgamento dos pontos que foram objeto do recurso, na ordem em que foram expostos no recurso para uma melhor didática.

PRELIMINAR

III - DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA EM RELAÇÃO ÀS DESPESAS COM ATIVO IMOBILIZADO E ENERGIA ELÉTRICA

O recorrente alega nulidade do acórdão por ausência de fundamentação para glosa da despesa do ativo imobilizado.

Entendo que não há nulidade por ausência de fundamentação da decisão atacada de modo que tenha prejudicado o direito de defesa. Isso porque a decisão da fiscalização disse que o ativo imobilizado foi negado por não ser empregados no bem produzido e que a energia elétrica glosada foi de despesa em ligações residenciais.

Outrossim, a decisão administrativa teve a fundamentação legal apontada no próprio relatório fiscal não incorrendo em nenhuma das hipóteses do artigo 59 do Decreto n.º 70.235 de 1972, abaixo reproduzido:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Nesse sentido, rejeito a preliminar de nulidade sobre esse ponto e passo a análise do mérito dessas despesas (ativo imobilizado e energia elétrica).

MÉRITO

Feitas essas considerações, passamos agora a análise das alegações recursais em conjunto com as razões da fiscalização para negativa do crédito.

Dentro desse contexto cabe mencionar as razões utilizadas pela fiscalização para glosar determinados insumos:

Para se efetuar esta análise emitiu-se o termo de intimação nº 049/12 (folha 52) cobrando-se detalhamento do crédito informado, bem como notas fiscais e outros documentos que demonstrassem a composição do mesmo. Em sua resposta (folhas 56 a 58), a empresa apresentou planilhas, acompanhadas de cópias de notas fiscais de aquisição de bens e comprovantes de despesas de energia elétrica, dos meses de abril, maio e junho/2006. **Verificou-se nas planilhas apresentadas, a inclusão indevida de despesas com combustíveis não empregados no bem produzido, aquisições de ativo, material para análises químicas e despesas de energia em ligações residenciais, valores que foram glosados e excluídos do cálculo apurado que serve de base para determinação do crédito ressarcível. Não foram apresentados comprovantes relativos a serviços utilizados como insumos, aluguéis de máquinas e equipamentos e outras operações com direito a crédito.**

Ativo imobilizado.

Conforme já mencionado acima, sobre a glosa do ativo o despacho decisório descreve da seguinte forma:

Verificou-se nas planilhas apresentadas, a inclusão indevida de despesas com combustíveis não empregados no bem produzido, aquisições de ativo e material para análises químicas, valores que foram glosados e excluídos do cálculo apurado que serve de base para determinação do crédito ressarcível, conforme anotado nas planilhas às folhas 39 a 41. Não foram apresentados comprovantes

relativos a serviços utilizados como insumos, aluguéis de máquinas e equipamentos e outras operações com direito a crédito. (grifei)

Em sua defesa, em sede de Manifesto de Inconformidade o contribuinte alegou não saber o motivo da glosa e ao julgar o recurso a DRJ acrescentou ao tema que:

Considerando que os valores informados a título de outras operações com direito a crédito foram glosados pela não comprovação de sua origem (glosa tratada no item anterior) e que os valores das despesas com energia vieram discriminados separadamente na planilha da contribuinte e no Dacon (linha 04 da ficha 126A), resta claro que as glosas dos valores das aquisições de bens registrados no ativo imobilizado ocorreram dos valores informados na linha 02 da ficha 16A do Dacon, portanto, em razão de os bens adquiridos não consistirem de insumos – hipótese de crédito prevista no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.

Diante disso, não há que se falar em nulidade do despacho decisório por falta de motivação em relação a glosa de aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado, hipótese de crédito prevista no inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 (como mencionado pela própria recorrente em sua manifestação de inconformidade), crédito cuja base de cálculo deve ser informado na linha 10 da ficha 16A do Dacon, na qual, entretanto, não foi informado nenhum valor.

No mais, tendo em conta o conceito de insumo acima firmado, à evidência, não geram créditos a aquisição de material para análise clínicas e nem de bens a serem registrados no ativo imobilizado, já que estes bens não consistem de bens próprios para serem aplicados/consumidos/incorporados diretamente na produção do produto final a ser comercializado.

Como se vê, se a recorrente desconhecia da fundamentação da glosa, a DRJ esclareceu as razões e assim o Recurso Voluntário por sua vez alegou em defesa que:

No que toca às despesas com aquisição de bens e serviços destinados ao ativo, textualmente previstas como geradoras do crédito no inciso VI do artigo 3º da Lei 10.833/2003 (*"máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços"*), e às outras operações com direito a crédito, resta evidente o cerceamento de defesa.

De fato, conforme restará demonstrado, no processo produtivo do camarão, os bens incorporados ao ativo imobilizado da Recorrente, como as cantoneiras e tanques, dentre outros, preenchem o requisito finalístico da Lei nº 10.833/2003, ou seja, são utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Então a DRJ confirma as glosas relacionadas as despesas com o ativo imobilizado com base no que contou na DICON. Ocorre que a apresentação dos documentos solicitados no procedimento fiscal permite ao julgador a busca pela verdade material.

Dentro desse contexto fático entendo que na apuração do crédito deve a fiscalização levar em consideração todo o acervo probatório que solicitou e foi entregue pelo contribuinte.

Considerando a mudança de entendimento conceitual da matéria, entendo pela adequação da apuração ao que foi decidido pelos Tribunais superiores e ratificado na NOTA SEI PGFN/MF 63/2018.

Diante do que consta na jurisprudência e no contexto do conceito de insumo, adotado atualmente pela mais ampla jurisprudência e acima relatado, não cabe mais a aplicação de glosas, simplesmente, porque as despesas não são empregadas no processo produtivo, a luz das IN's n.º 247/02 e 404/04.

A despeito dessa despesa a legislação determina:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [\(Regulamento\)](#)

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

Sobre o tema há entendimento no CARF, no seguinte sentido:

(...)

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CRÉDITOS. Na não cumulatividade do PIS/COFINS, a pessoa jurídica pode descontar créditos sobre os valores dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, desde que observadas as disposições normativas que regem a espécie(...) (Acórdão n.º 3402-007.345 de relatoria do Conselheiro SILVIO RENNAN DO NASCIMENTO ALMEIDA)

A matéria também foi enfrentada pela Câmara Superior que decidiu no acórdão n.º 9303-010.015, de relatoria do Conselheiro RODRIGO DA COSTA POSSAS, por negar provimento ao Recurso Especial da fazenda, vejamos:

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005 CUSTOS/DESPESAS. EMBALAGENS/TRANSPORTE/APRESENTAÇÃO. PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. DEPRECIAÇÃO. ATIVO IMOBILIZADO. Os custos/despesas incorridos com embalagens destinadas ao transporte e apresentação dos produtos industrializados pelo contribuinte, **bem como os custos/despesas referentes aos encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado, utilizados no desenvolvimento das suas atividades econômicas (agricultura, processamento/industrialização e comércio) enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.** (grifei)

Sendo assim, as glosas com aquisições de bens registrados no ativo imobilizado, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, devem ser revertidas na medida da sua depreciação.

Energia elétrica.

Depreende-se do relatório fiscal que a glosa da energia elétrica se deu pela não comprovação da despesa no exato valor informado na DACON, sendo que a energia elétrica comprovadamente utilizada pela empresa foi considerada no cálculo do crédito, conforme se verifica nas planilhas apresentadas no relatório fiscal.

Sobre o tema temos as seguintes observações feitas pela DRJ em sede de julgamento da manifestação de inconformidade:

Em análise a planilha apresentada pela interessada (contendo a memória de cálculo da base de cálculo do crédito informado em Dacon), verifica-se que os valores reconhecidos pela Autoridade Fiscal foram exatamente os valores nela informados. Os valores glosados, portanto, correspondem a diferença positiva entre os valores informados em Dacon e os informados na memória de cálculo.

Como o motivo da glosa não foi o não reconhecimento do direito ao crédito em relação às despesas com energia, mas a não comprovação dos valores informados em Dacon, resta que a alegação da recorrente é impertinente ao caso.

O Recurso Voluntário alegou que:

Por fim, também as despesas com energia elétrica ensejam a obtenção de créditos de PIS/COFINS, porquanto integralmente consumida no estabelecimento empresarial da Recorrente.

Com o advento da Lei nº 10.684/2003, passou-se a admitir o desconto de créditos do PIS sobre a energia elétrica consumidas nos estabelecimentos da Pessoa Jurídica.

No tocante ao COFINS, o mesmo ocorreu, conferindo-se o direito de creditamento sobre a energia elétrica consumida seja no processo produtivo, seja na área administrativa.

Diante desse contexto, adotando um raciocínio lógico, entendo que não houve glosa total das despesas com energia elétrica, o que de fato houve foi glosa de despesas não comprovadas visto que a fiscalização utilizou valores computados através das notas fiscais e comprovantes de despesas de energia elétrica apresentados pelo contribuinte e não considerou os valores informados na DACON, por óbvio por serem divergentes.

Entendo que se o recorrente tinha alguma divergência de entendimento quanto ao valor do crédito homologado pela DRJ deveria apontar de maneira pormenorizada as razões de sua divergência com planilha de cálculos e indicando em quais provas estariam fundadas as suas razões.

Não há no Recurso Voluntário razões específicas para reforma do julgado que deu crédito nas despesas com energia elétrica e por essa razão mantenho a decisão da Fiscalização que, frise-se, deram crédito as despesas com energia elétrica devidamente comprovadas.

IV - DA POSSIBILIDADE DE AVERIGUAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO – VERDADE MATERIAL.

DESPESAS: SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS, ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS E OUTRAS OPERAÇÕES

A recorrente argumenta que no que se refere as glosas por ausência de comprovação deve ser levado em conta para o julgamento o princípio da verdade real, destacando que:

Com efeito, a decisão recorrida, sob o pretexto de que a Recorrente não teria cumprido o seu ônus *probandi* quanto aos créditos pleiteados, busca verdadeiramente afastar o consagrado princípio da verdade material, o que se tem por completamente descabido.

De fato, quando instada pela fiscalização a fornecer documentos, a Recorrente os apresentou, sem qualquer resistência, restando devidamente comprovado que a despesa foi efetivamente incorrida e demonstrada.

Denota-se das afirmações recursais que as glosas reclamadas são as mesmas que a fiscalização mencionou que **“Não foram apresentados comprovantes relativos a serviços utilizados como insumos, aluguéis de máquinas e equipamentos e outras operações com direito a crédito.”**

Nesse contexto, em que pese a recorrente ter apresentado todas as informações fiscais solicitadas a decisão da fiscalização trata de “comprovantes”, que induz ser contratos, recibos e notas fiscais.

A recorrente não indica ter apresentado esses “comprovantes” no procedimento de fiscalização e também não os apresentou junto com a Manifestação de inconformidade, sendo esse o momento adequado para produção de provas dentro do processo administrativo fiscal.

Logo, não se trata da necessidade de análise da busca pela verdade material que o julgador deve utilizar para melhor formar o seu convencimento, estamos diante, em verdade, da análise do ônus probatório e sobre esse ônus já tratei alhures quando mencionei sobre as questões processuais.

Sendo o contribuinte o provocador da fiscalização em busca de seu crédito tributário, cabe a ele, contribuinte, instruir o processo com as provas necessárias para análise desse crédito. Na ausência dos “comprovantes” indicados pela fiscalização, cabe a negativa do direito por insuficiência de provas.

Dessa forma, ancorado no que já foi tratado no tópico II no qual trato das questões processuais, especificadamente sobre o ônus da prova, mantenho as glosas relativas a serviços utilizados como insumos, aluguéis de máquinas e equipamentos por ausência de provas.

V - DO CONCEITO DE INSUMO

Sobre o conceito de insumos já me manifestei acima quanto ao posicionamento da minha relatoria que esta em consonância com as jurisprudências dos Tribunais Superiores e do CARF e é dentro do conceito de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Conforme já destacado, os insumos que geram direito a crédito, devem estar abrangidos pelos critérios:

(...) (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 terminado 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).

Ocorre que diferente do que foi tratado no tópico anterior, aqui não trata de glosas de despesas por ausência de comprovação, mas sim pelo entendimento relativo ao conceito de despesas operacionais do Imposto de Renda que não são suficientes para a reforma do julgado

posto que a recorrente não apontou os itens que pretende obter o crédito, bem como a sua participação na atividade econômica.

Desta forma a apresentação do processo produtivo se torna inócua se não há o detalhamento das rubricas que se inserem no contexto alegado, impossibilitando o julgador aferir a luz do que dispõe o REsp 1.221.170 a análise do insumo diante a sua imprescindibilidade ou importância para o desenvolvimento da atividade econômica da empresa.

Em sede de Recurso Voluntário, cabe ao recorrente apontar o insumo que pretende se creditar e que por óbvio foi objeto da glosa, o que não foi feito.

Sendo assim, mantenho a decisão de piso.

VI — DO NECESSÁRIO CONHECIMENTO DO PROCESSO PRODUTIVO DO CAMARÃO: A ESSENCIALIDADE DOS BENS E SERVIÇOS DECLARADOS COMO INSUMOS

COMBUSTÍVEL

No que se refere a despesas com combustível deve ser revertida a glosa dos combustíveis utilizados no desempenho do processo produtivo de beneficiamento de camarão e no transporte das matérias primas e dos insumos. Isso porque, entendo pela essencialidade ou relevância dessas despesas dentro da atividade econômica da empresa.

Sobre esse tema a recorrente alega que:

(...)Os tratores, caminhões e utilitários alugados são, portanto, de incontestável importância no ciclo produtivo do camarão, e carecem, para o seu deslocamento, da aquisição do respectivo combustível. (grifei)

Entendo que sendo o combustível consumido nos caminhões e maquinários utilizados no processo produtivo, cabe o crédito, pois sem combustível seria inviável o funcionamento das máquinas que tratam da produção da atividade fim da empresa, e também seria inviável o funcionamento dos caminhões que transportam os produtos dentro ao local de produção dos camarões.

Nesse sentido também tem decidido a Câmara Superior, conforme se pode notar no acórdão n.º 9303-009.892 de relatoria do Conselheiro DEMES BRITO, vejamos:

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007 PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. POSSIBILIDADE. De acordo com 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 empresarial, portanto, capaz de gerar créditos de COFINS, in caso, capaz de gerar crédito da COFINS referente a despesas incorridas com combustíveis e lubrificantes utilizados em geradores de energia elétrica, tratores, caminhões, motosserras e veículos em geral, desde que ligados à produção.

Logo, as glosas com despesas de combustíveis utilizado nos caminhões e maquinários no processo produtivo devem ser revertidas pois sem eles seria impossível o desenvolvimento da atividade fim da empresa.

XI- DA NECESSÁRIA CONVERSÃO DO FEITO EM DILIGÊNCIA

A recorrente requer que seja realizada diligência e/ou perícia, ocorre que no caso dos autos, tal medida mostra-se desnecessária, visto que há nos autos todos os elementos necessários e suficientes ao julgamento.

Nesse sentido ainda que não haja um entendimento pacífico nas turmas de julgamento, trago decisão análoga ao que coaduno como forma de decidir:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

(...)

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA.

Deve ser indeferido o pedido de perícia/diligência, quando tal providência se revela prescindível para instrução e julgamento do processo.” (Processo nº 10880.653302/2016-46; Acórdão nº 3201-004.221; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 25/09/2018)

Assim, rejeito o pedido de diligência, pelos motivos acima expostos.

XII - DA NECESSÁRIA CORREÇÃO MONETÁRIA

Sobre o pedido de incidência de correção monetária o CARF já se pronunciou por súmula a qual me filio, vejamos:

Súmula CARF nº 125 No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Desse modo, não há respaldo legal que justifique o deferimento de correção monetária no Ressarcimento de PIS e COFINS em regime não cumulativo.

Dispositivo

Diante do exposto, rejeito as preliminares suscitadas e dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas com as seguintes despesas: aquisições de bens registrados no ativo imobilizado, na medida da sua depreciação e despesas de combustíveis utilizado nos caminhões e maquinários no processo produtivo.

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa

Fl. 17 do Acórdão n.º 3201-007.551 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13433.720108/2012-16