



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13433.720869/2011-97
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-007.554 – 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 PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

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 pretense direito, a manutenção da decisão deve ser mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(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 n.ºs 10.637/2002 (Contribuição para o PIS/Pasep) e 10.833/2003 (Cofins) e nas Instruções Normativas SRF n.ºs 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 n.º 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 a 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. 626/645, e a decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PRAZO DE CINCO ANOS PARA APRECIAR.

É de cinco anos o prazo legalmente estabelecido para que a Administração examine as declarações de compensação, ou os pedidos convertidos em Dcomp, para o fim de homologar ou rejeitar expressamente as compensações efetuadas, sob pena de vê-las tacitamente homologadas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

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.

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

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. CONCEITO

DE INSUMO.

No regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep, 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. 652/681) com os seguintes argumentos:

- III — DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA — TRANSCURSO DE 5 ANOS;
- IV - DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA — OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO;
- V - POSSIBILIDADE DE AVERIGUAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO – VERDADE MATERIAL;
- VI - DO CONCEITO DE INSUMO;
- VII — DO NECESSÁRIO CONHECIMENTO DO PROCESSO PRODUTIVO DO CAMARÃO: A ESSENCIALIDADE DOS BENS E SERVIÇO DECLARADOS COMO INSUMOS;
- VIII— DAS DESPESAS COM FRETE;
- IX - DOS INSUMOS ADQUIRIDOS À EMPRESA MALTA CLEYTON DO BRASIL S/A;
- X - DA NECESSÁRIA CONVERSÃO DO FEITO EM DILIGÊNCIA;
- XI — DA NECESSÁRIA CORREÇÃO MONETÁRIA;

Observo ainda que o Relatório Fiscal esta nas fls. 421/431 e a Manifestação de Inconformidade esta nas fls. 483/508.

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 PIS/Pasep, com base no art. 3º da Lei nº 10.833/2003 – de nº 20299.05331.200306.1.1.08-8975, protocolado em 20 de março de 2006 – no valor de R\$ 45.503,07, referente ao terceiro trimestre de 2005, 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).

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.

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 ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

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

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

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

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

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:

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. 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)

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 pretense 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.

- III — DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA — TRANSCURSO DE 5 ANOS;

Alega a recorrente ter ocorrido a homologação tácita dos pedidos de compensação, pois considera que o termo inicial a data de 20/03/2006, alegando que foi nesse momento que protocolou as compensações e que o despacho decisório se deu em 08/08/2011.

O julgador de piso esclareceu que:

DRJ: A recorrente, considerando que o despacho decisório foi expedido em 08/08/2011 e as compensações teriam sido todas protocolizadas em 20/03/2006, alega que teriam sido homologadas tacitamente.

Em análise ao que consta dos autos, entretanto, verifica-se que não cabe razão à recorrente. Vejamos.

A DRF em Mossoró/RN, através do Despacho Decisório às folhas 476 a 478, reconheceu o crédito no valor de R\$ 11.541,29, indeferiu parcialmente o Pedido de Ressarcimento, e

- homologou integralmente as compensações nºs 03366.67328.200306.1.3.08-9607, transmitida em 20/03/2003; 02097.29556.130906.1.7.08- 8411, transmitida em 13/09/2006 e 31753.11334.250507.1.3.08-7907, transmitida em 25/05/2007;

- homologou parcialmente a compensação nº 32300.94746.050607.1.3.08- 5545, transmitida em **05/06/2007**

- não homologou as compensações nºs 30971.45649.120607.1.3.08-3104 (transmitida em **12/06/2007**), 25086.29457.250607.1.3.08-2704 (transmitida em **25/06/2007**) e 07822.14788.090707.1.3.08-5362 (transmitida em **09/07/2007**).

A ciência à interessada do referido Despacho Decisório ocorreu em **20/10/2011**, conforme cópia do AR à folha 481/482.

Como, nos termos do § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo é de 5 (cinco) anos contado da data da entrega da declaração de compensação, tem-se que à data da ciência da contribuinte do Despacho Decisório as declarações de compensação apresentadas entre 05/06/2007 a 09/07/2007 não se encontravam tacitamente homologadas.

Aqui cabe analisar as datas relativas apenas as compensações homologadas parcialmente e não homologadas, que são as compensações nºs 32300.94746.050607.1.3.08-5545, transmitida em **05/06/2007** (fls. 460), 30971.45649.120607.1.3.08-3104 transmitida em **12/06/2007** (fls. 464), 25086.29457.250607.1.3.08-2704 transmitida em **25/06/2007** (fls. 468) e 07822.14788.090707.1.3.08-5362 transmitida em **09/07/2007** (fls. 472).

A controvérsia então diz respeito a data inicial para contagem do prazo de 5 anos, uma vez que a recorrente sustenta ter sido em 20/03/2006. Ocorre que conforme bem mencionado pelo julgador de piso e as cópias dos pedidos de compensação que constam nos autos, as compensações foram transmitidas em datas diferentes, entre o período de 05/06/2007 e 09/07/2007.

Dentro desse contexto fático o termo inicial para contagem do prazo para homologação tácita se dá da data da transmissão de cada pedido de compensação e finaliza na data da ciência do despacho decisório que nesse caso ocorreu em 20/10/2011 (AR de fls. 481).

Diante do exposto, não houve homologação tácita porque não transcorreu mais do que 5 anos entre a data das transmissões das compensação que ocorreram entre junho e julho de 2007 e a data da ciência do despacho decisório que ocorreu em outubro de 2011.

▪ IV - DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA — OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO

Nesse ponto a recorrente alega ter sido cerceado o seu direito de defesa porque não houve fundamentação para a glosa dessas rubricas, conforme se verifica no destaque abaixo do Recurso Voluntário, vejamos:

Na decisão recorrida, foram mantidas as glosas referentes a outras operações com direito a crédito, em virtude de suposta falta de comprovação, sem, contudo, a exemplo do ocorrido no despacho decisório, haver especificação de que despesas se tratavam, acarretando uma nítida preterição do direito de defesa da Recorrente.

Sobre a rubrica o relatório fiscal consignou que:

Outras operações com direito de crédito

Foram glosados todos os valores constantes na Dacon a título de *outras operações com direito a créditos*, pois a empresa, intimada para tanto, não apresentou a documentação comprobatória desses valores.

O acórdão recorrido, por sua vez, tratou a glosa com as seguintes palavras:

Com efeito, não há como buscar apoio no Princípio da Verdade Material, pois se verifica a impossibilidade de se analisar o mérito do direito creditório em virtude da não apresentação dos documentos comprobatórios das operações cujos valores foram incluídos na base de cálculo do crédito informado no Dacon.

Assim, há que se manter a glosa aqui tratada.

Não obstante, observe-se que o Balancete de Verificação trazido em anexo à manifestação de inconformidade, não consiste de documento hábil para comprovar as operações cujos valores foram glosado da base de cálculo do crédito pleiteado.

É certo que a contabilidade da empresa faz prova das operações comerciais da empresa, entretanto, somente faz prova a seu favor nos casos em que, além de observadas as disposições legais, os fatos registrados estejam comprovados por documentos fiscais hábeis e idôneos notadamente quando em relação a estes exista alguma previsão legal de benefício fiscal, como é o caso de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Destarte a legislação fiscal aplicável exige que a determinação das contribuições não pode prescindir de documentação hábil e idônea que confira ao registro contábil a garantia mínima dos seus efeitos tributários.

Analisando as alegações entendo que não houve ausência de fundamentação e por consequência o cerceamento do direito de defesa. Esta bem claro que a fiscalização glosou despesa informada em DACON – pelo contribuinte - denominada de “*outras operações com direito a créditos*”, por ausência de comprovação dessas despesas, logo a fundamentação da glosa é ausência de comprovação.

Se dentro desse contexto fático o recorrente entende que a comprovação foi realizada, deixou de apontar para o julgador em que consiste essa comprovação. Ora, sendo a despesa declarada pelo contribuinte, caberia a ele, contribuinte, apontar em que consiste e comprovar efetivamente os gastos, como isso não ocorreu esta correta a manutenção da glosa.

Nesse sentido, faço alusão ao tópico que trato das questões processuais no que se refere ao ônus da prova e mantenho as glosas referentes a “*outras operações com direito a créditos*”, por ausência de comprovação.

▪ V -POSSIBILIDADE DE AVERIGUAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO – VERDADE MATERIAL

Sobre esse ponto a recorrente alega que deveria a fiscalização buscar dentre os documentos apresentados as comprovações necessárias ao que foi glosado por ausência de provas em respeito ao princípio da verdade material, conforme se verifica nos destaque:

De fato, os créditos não admitidos estão contabilmente lançados nas contas indicadas nas cópias do Livro Razão e foram comprovadas através dos documentos fornecidos pela empresa, mas desprezados pelo fisco.

O Órgão Julgador incorre em verdadeira contradição ao dispor que a contabilidade da empresa faz prova das operações comerciais, mas não constitui documento fiscal hábil e idôneo para comprovar o crédito pleiteado.

Para serem considerados existentes, os custos e despesas devem ser efetivamente comprovados na realidade tática, não havendo prescrição literal na legislação tributária de como deve ser feita essa prova, pelo que se entende que pode se dar de todas as formas e meios em direito admitidos.

Entendo que a argumentação é genérica e deixa de demonstrar de forma específica em que ponto cabe a análise e em quais documentos estão as comprovações das despesas glosadas, pois conforme já relatado, o ônus da prova é do contribuinte que pleiteia ressarcimento de despesas, para isso durante o procedimento de fiscalização o fisco realiza inúmeras intimações.

Caberia ao recorrente em sua defesa apontar a despesa que pretende comprovar e a comprovação de referida despesa dentro dos autos, indicando ao julgador de qual ponto específico esta recorrendo da decisão de piso atendendo assim a regra de devolver para o CARF a revisão de matéria especificada.

A busca pela verdade material não substitui a obrigação do recorrente de demonstrar em que consistem as suas provas, também não transfere o ônus da prova ao fisco e por essa razão mantenho a decisão de piso.

▪ VI -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, como foi feito, por exemplo, nas glosas relacionadas a outras operações com direito a créditos, frete e dos insumos adquiridos à empresa MALTA CLEYTON DO BRASIL S/A.

Sendo assim, mantenho a decisão de piso.

▪ VIII— DAS DESPESAS COM FRETE

A despesa com frete foi objeto de um tópico no Recurso Voluntário e sobre ela nos cabe a análise da pertinência das alegações recursais, que assim foram expostas pelo contribuinte:

Recurso voluntário: Ocorre que, conforme se depreende dos documentos entregues à fiscalização, as despesas com frete, que geraram direito ao crédito, dizem respeito à operação de vendas, com ônus suportado pelo vendedor, enquadrando-se, por conseguinte, no art. 3º, inciso IX, DA Lei n.º 10.833/2003, que prevê expressamente o benefício, nos seguintes termos: (...)

Sobre o tema o julgador de piso disse que:

DRJ: Sobre a glosa dos valores dos fretes consta do Relatório Fiscal que, em relação aos créditos decorrentes de despesas com armazenagem de mercadorias e fretes nas operações de venda, a empresa fiscalizada apresentou documentação apenas relativa a fretes não relacionados a uma operação de venda de mercadorias (Lei n.º 10.833/2003, art. 3º, inciso IX).

Como se vê, ao contrário do que demonstra entender a recorrente, as despesas com fretes não foram glosados dos valores informados na linha 03. *Serviços Utilizados como Insumos* da Ficha 06 do Dacon, mas da linha 07. *Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda*; portanto, não em razão de os fretes não consistirem de serviços utilizados como insumo, mas em razão de a documentação correspondente não identificar o frete como sendo relacionado a uma operação de venda de mercadorias (Lei n.º 10.833/2003, art. 3º, inciso IX). Desta feita os argumentos da recorrente ora em análise não se prestam para contestar a glosa de tais valores.

Dentro desse contexto fático entendo que a glosa se deu na despesa de frete informada pelo sujeito passivo na DACON como *Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda*, que não foi comprovado, ou seja, caberia ao contribuinte

demonstrar as notas fiscais de saída da empresa com a indicação de que o frete seria pago pelo próprio contribuinte.

Ocorre que compulsando os autos não localizei as ditas notas fiscais (há nos autos apenas notas fiscais de compra), sendo impossível a verificação das despesas que o recorrente pretende se creditar. Aqui observo mais uma vez que a comprovação do direito creditório cabe ao contribuinte requerente do ressarcimento e que não basta dizer que atendeu a todas as intimações entregando todos os documentos, nesse ponto específico espera-se do recorrente a demonstração dos comprovantes de que o frete ficou a seu critério na venda dos seus produtos conforme solicitado na intimação de fls 125/127.

Por ausência de comprovação mantenho a decisão de piso.

- IX - DOS INSUMOS ADQUIRIDOS À EMPRESA MALTA CLEYTON DO BRASIL S/A;

A recorrente se insurge, ainda sobre as despesas com insumos adquiridos da empresa Malta Cleyton, nas seguintes palavras:

Recurso voluntário: Em relação às glosas mantidas quanto aos insumos adquiridos das empresas Malta Cleyton Brasil S/A, em virtude da suspensão da incidência de PIS, aduz a decisão recorrida que restaram definitivas as glosas, diante de uma suposta ausência de Impugnação específica por parte da Recorrente.

(...)

De fato, caso a norma vedasse o creditamento quando o produto fosse adquirido com suspensão, deveria fazê-lo expressamente e como não o fez, não cabe à Administração Tributária fazê-lo, sob pena de nulidade.

Sobre a glosa o relatório fiscal justificou que:

Relatório fiscal: A contribuinte pleiteou também créditos relativos a insumos adquiridos das empresas Malta Cleyton do Brasil S/A, CNPJ 06.066.837/0002-09. Entretanto, conforme demonstra a nota fiscal em anexo, apresentada pela contribuinte, os produtos saíam da empresa mencionada, com suspensão das contribuições PIS/PASEP e COFINS, como autoriza o art. 40 da Lei 10.865, de 2004, e Lei nº 10.925/2004. Assim, não serão considerados aptos a gerar crédito da COFINS, os valores decorrentes de aquisição de bens dessa empresa, adquiridos com suspensão das contribuições PIS/PASEP e COFINS, cuja nota fiscal está relacionada nas planilhas NOTAS FISCAIS DE INSUMOS GLOSADAS - 3º TRIMESTRE DE 2005, docs. em anexo.

E ainda o julgador de piso se pronunciou no seguinte sentido:

DRJ: Não foram expressamente contestadas as glosas dos valores relativos a insumos cujas notas fiscais se referiam a aquisições ocorridas em junho de 2005 e a insumos adquiridos das empresas Malta Cleyton do Brasil S/A, CNPJ 06.066.837/0002-09.

Aqui, diga-se que são consideradas incontestas as matérias sobre as quais a contribuinte não se manifestou expressamente, em obediência ao disposto no art. 17 do Decreto no 70.235/72, e alterações posteriores, que regula o processo administrativo fiscal; tais matérias, portanto, não integram a lide. Assim, impedido o julgador administrativo de pronunciar-se em relação ao conteúdo do feito fiscal que com elas se relaciona, reputam-se definitivas na esfera administrativa as referidas glosas.

De fato não há impugnação específica sobre essas glosas na Manifestação de Inconformidade e por essa razão restou preclusa a oportunidade do recorrente fazê-lo, nos termos do artigo 17 do Decreto n.º 70.235 de 1972³, incorrendo em flagrante inovação recursal quando trata da matéria apenas em sede de Recurso, conforme já relatado no tópico “questões processuais” acima exposto.

Acatar os argumentos do recurso seria o mesmo que incorrer em ofensa ao princípio processual do contraditório e da ampla defesa, posto que não houve a oportunidade da instância inferior apresentar as suas razões sobre o assunto.

Dentro dessas alegações não conheço dessa parte do recurso por estar preclusa e ser uma inovação recursal, nos termos do artigo 17 do Decreto n.º 70.235 de 1972.

X - 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 n.º 10880.653302/2016-46; Acórdão n.º 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.

▪ XI — 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 n.º 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 n.º 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, não conheço das matérias preclusas e na parte conhecida, nego provimento ao Recurso Voluntário.

³ Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa