



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.000108/2005-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-008.862 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de agosto de 2021
Recorrente BAHIA SPECIALTY CELLULOSE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

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

CRÉDITOS SOBRE ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO PROBATÓRIA. ÔNUS DO CONTRIBUINTE. VERDADE MATERIAL. INÉRCIA.

O Princípio da Verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte na apresentação de provas do seu direito creditório, especialmente quando a documentação foi solicitada pelo Auditor-Fiscal e não apresentada em momento próprio.

CRÉDITOS COFINS-IMPORTAÇÃO. RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE APÓS A PUBLICAÇÃO DA LEI Nº 11.116/2005.

Os saldos credores apurados a partir de 09 de agosto de 2004 são passíveis de ressarcimento ou compensação a partir da publicação da Lei nº 11.116/2005.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, para (a) reverter as glosas efetuadas sobre o insumo: “fosfato trissódico e monossódico”, (b) para que seja emitido Despacho Decisório complementar apreciando a legitimidade dos créditos de PIS-Importação vinculado a exportação, e (c) para reconhecer de ofício a incidência da correção monetária pela Taxa Selic sobre os créditos não utilizados no prazo de 360 dias do pedido de ressarcimento; e (ii) pelo voto de qualidade, para manter a glosa com relação a tinta para cabeça da impressora willet. Vencidas as conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos, Renata da Silveira

Bilhim e Thais de Laurentiis Galkowicz, que davam provimento para cancelar a glosa nesse item.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo conselheiro Marcos Roberto da Silva (suplente convocado).

Relatório

Em exame Processo Administrativo decorrente de Pedido de Ressarcimento apresentado em Formulário, referente a créditos da Cofins – exportação, apurados no regime não cumulativo do Período de Apuração – 3º Trimestre de 2004. Vinculadas ao Pedido de Ressarcimento, foram apresentadas Declarações de Compensação utilizando-se do crédito detalhado.

Em apreciação pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Camaçari/BA, através do Parecer DRF/CCI/Saort nº 028/2011 e Despacho Decisório DRF/CCI nº 0127/2011, a RFB concluiu pelo reconhecimento parcial do direito creditório, sendo realizadas glosas referentes a insumos (Tubo espiral em cartão, Etiqueta, Tinta para cabeça da impressora willet, Batoque, Cola e fita adesiva, Arame, Papel Kraft, Disco, Telecomunicações, Fosfato trissódico e monossódico e ácido cítrico, Cimento, Cadeira e sacola, Serviços de Transporte e referentes a algumas notas fiscais não apresentadas), à depreciação de bens do ativo imobilizado em virtude da não apresentação das Notas Fiscais e créditos de Cofins – Importação vinculados a receita de exportação.

Ciente da decisão, a recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade à Delegacia da Receita Federal de Julgamento/BA, que, por unanimidade, entendeu pela sua parcial procedência, conforme ementa que segue:

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

Período de apuração: 31/07/2004 a 30/09/2004

COMPENSAÇÃO. DESPACHO DECISÓRIO. DILIGÊNCIA. ÔNUS DA PROVA.

Incabível argumentar que a Administração deveria ter aprofundado as verificações, visto que o ônus de demonstrar o direito ao crédito é daquele que pleiteia. A realização de diligência objetiva subsidiar a convicção do julgador, e não inverter o ônus da prova já definido na legislação.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.

Somente geram créditos da Cofias as despesas com matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

O termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

INSUMOS. INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE.

E inócuo suscitar na esfera administrativa alegação de ilegalidade de ato normativo editado pela Receita Federal.

MATERIAL DE EMBALAGEM.

Inexistindo provas de que se trata de material de transporte, utilizado apenas e tão somente para permitir ou facilitar o transporte dos produtos, e em se tratando de aquisição de material de embalagem, reconhece-se o crédito apurado sobre a sistemática não cumulativa da Cofins.

COFINS-IMPORTAÇÃO. CRÉDITOS. COMPENSAÇÃO.

Os créditos da Cofins-Importação somente serão passíveis de compensação com outros tributos administrados pela RFB quando as respectivas importações forem vinculadas a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência dessas contribuições, a partir do disposto na Lei n.º 11.116, de 2005.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte”

Inconformada com a decisão de primeira instância, recorreu ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) alegando, em síntese:

- a) **Créditos de bens adquiridos como insumo:** os itens com provimento negado (“tinta para cabeça da impressora willet” e “fosfato trissódico e monossódico”) são insumos de acordo com o entendimento do CARF, sendo incabível a apreciação de tais itens de acordo com as Instruções Normativas n.º 247/02 e 404/04, visto que o conceito de insumo para o PIS e a Cofins é mais amplo do que o previsto para o IPI. Conclui que tais insumos são essenciais e indispensáveis ao seu processo produtivo.
- b) **Créditos sobre os encargos de depreciação:** Glosadas pelo Auditor-Fiscal em virtude da não apresentação de documentação comprobatória, a DRJ manteve a decisão concluindo por desnecessária realização de diligência.

A recorrente insiste no seu direito ao crédito, destacando que a realização de diligência concluiria pelo reconhecimento do direito creditório e sua não

realização implica em cerceamento ao direito de defesa. Defende ainda que a exigência de apresentação das Notas Fiscais é abusiva, pois não prevista na legislação regulamentadora da matéria. Acrescenta ainda que a autoridade administrativa tem acesso às informações solicitadas, devidamente declaradas em Dacon e DIPJ, sendo violação à razoabilidade, moralidade e legalidade o não reconhecimento do direito creditório em decorrência de aspectos formais quando teria acesso às informações solicitadas.

- c) **Créditos decorrentes de Importação:** A DRF e o acórdão recorrido decidiram que o direito ao ressarcimento dos créditos de Cofins-Importação teria nascido com a Lei nº 11.116/2005, entretanto, alega a recorrente o caráter meramente interpretativo da norma, visto que o direito ao crédito decorre das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e do próprio sistema da não cumulatividade das contribuições.

Por fim, peticiona pelo provimento integral do crédito de Cofins.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Relator.

O Recurso é tempestivo e deve ser conhecido.

Antes de mais nada, como já de costume em recentes Acórdãos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, necessária breve introdução ao conceito de insumos após a decisão do STJ, em sede de recurso repetitivo, no REsp nº 1.221.170/PR.

Em síntese, consoante a tese acordada em decisão judicial, tem-se que o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica, sendo¹:

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

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

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

¹ Conteúdo extraído da ementa do Parecer Normativo RFB nº 5/2018.

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

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

b.2) “por imposição legal”

Admitindo-se os conceitos acima, destacando ser a decisão do Superior Tribunal de Justiça posterior a apreciação do Auditor-Fiscal e da DRJ, examinam-se os tópicos levantados pela recorrente.

a) Créditos de bens adquiridos como insumos:

Como já destacado em Relatório, dos bens glosados pelo Auditor-Fiscal, restaram em litígio a “tinta para cabeça da impressora willet” e “fosfato trissódico e monossódico” (os demais itens não foram objeto de recurso).

A recorrente traz que a apreciação do conceito de insumo adotado em primeira instância foi realizada tendo a legislação do IPI, a IN SRF n.º 247/2002 e IN SRF n.º 404/2004 como base, onde os insumos corresponderiam às matérias primas, produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofressem alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Ressalta que o entendimento do CARF, tanto em sua Câmara Superior (9303-001.035), como em suas Câmaras Baixas (3301-000.954) têm decidido pela inaplicabilidade da legislação do IPI como balizador do conceito de insumos para fins do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins.

Se baseia ainda na exposição de motivos da MP n.º 135/03, convertida na Lei n.º 10.833/2003 e seu método subtrativo indireto, destacando a ausência de simetria da sistemática do PIS e da Cofins com o IPI e ICMS.

Acrescenta ainda que a Lei n.º 10.833, de 2003, assegura o crédito do PIS e da Cofins sobre todos os bens e serviços empregados como insumos, assim entendidos os fatores ou custos de produção diretos ou indiretos empregados na prestação de serviço ou no processo de produção das empresas, refletidos no “Custo do Produto Vendido (CPV)” ou no “Custo dos Serviços Prestados (CSP)”, bem como as despesas elencadas nos incisos III a IX do artigo 3º da Lei n.º 10.833/2003.

Conclui seu raciocínio afirmando que os itens em litígio são essenciais, imprescindíveis e inerentes à atividade empresarial da recorrente.

Em matéria fática, destaca a utilização dos insumos na produção de suas mercadorias (fl. 565):

“Tinta para impressão: Tem a mesma finalidade das etiquetas, ou seja, transferir informações ao cliente sobre o produto em utilização. Isto permite ao cliente definir a mistura de celuloses em uso, bem como ajustar o seu processo de acordo com a celulose em uso.

Fosfato Trissódico e monossódico: Produtos químicos misturados à água, cuja finalidade é manter a integridade física dos tubos da caldeira que alimentam, com vapor, todo o sistema produtivo de fabricação de celulose solúvel da empresa. Consegue-se o controle da corrosão em caldeira com água de alimentação de alta pureza por meio do uso de um programa de fosfato/pH coordenado.

Ademais, estes insumos compõem o vapor utilizado diretamente na pré-hidrólise, cozimento e branqueamento, etapas do processo produtivo da empresa que livram a celulose de componentes que não devem integrar o produto final, garantindo a pureza da celulose solúvel comercializada.”

Exposta a matéria, percebe-se o grande esforço do contribuinte em defesa de tema até então controverso, mas que, atualmente, tem cada vez mais se mostrado pacífico, especialmente após a Decisão do STJ em sede de recurso repetitivo.

Como já exposto na parte introdutória deste voto, a qualificação do bem como insumo, assim como defendido pela recorrente (ainda que não nos mesmos termos), depende da comprovação da essencialidade ou relevância com o processo produtivo da empresa. Neste sentido recentemente decidiu o CARF por meio de sua Câmara Superior (Relator: Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos):

“Acórdão nº 9303-010.249

Sessão de 11 de março de 2020

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

Período de Apuração: 01/05/2008 a 31/05/2008

INSUMOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS DO PIS/PASEP E COFINS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, decorrente do julgado no REsp nº 1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos, adotam-se as conclusões do Parecer Cosit nº 05, de 17/12/2018.”

Quanto à comprovação da essencialidade ou relevância, destaca-se inicialmente a ausência de laudo ou documentação técnica expondo a utilização dos materiais no processo produtivo, entretanto, a forma de utilização é simples e claramente descrita pelo contribuinte, o que, ao meu ver, demonstra prescindível a produção de informação técnica em momento anterior ao julgamento do litígio.

A fiscalização, em relação às informações prestadas pelo contribuinte sobre a forma de utilização da “Tinta para cabeça da impressora willet” e “Fosfato trissódico e monossódico” traz a termo as informações verbais prestadas pelo contribuinte sobre o seu processo produtivo:

“Tinta para cabeça da impressora willet

18. Segundo informação verbal do representante do contribuinte, tal produto é utilizado na impressão de códigos de barra no produto final. Vê-se que não se trata de acessório

de embalagem que tenha características promocionais, mas mero meio de identificação e facilitação de transporte e controle. [...]

[...]

Fosfato Trissódico e monossódico e ácido cítrico

26. Segundo resposta do contribuinte, são utilizados nas caldeiras (fl. 164). Desse modo, não entra diretamente no processo produtivo principal, não se constituindo em matéria-prima, nem em insumo direto ou autorizado por lei a compor a base de cálculo dos créditos de PIS não-cumulativo.”

Admitindo as informações prestadas pelo contribuinte, tanto na ação fiscal, quanto no curso do processo administrativo, as descrições são suficientes para apreciar, nos termos do Parecer Normativo Cosit n.º 5/2018 e REsp n.º 1.221.170/PR a existência de essencialidade ou relevância dos itens para com o processo produtivo da recorrente.

Cabe ressaltar que a glosa realizada pela autoridade fiscal, bem como a decisão de colegiado de primeira instância, foram fundamentadas na ausência do contato direto dos materiais com o produto em fabricação, utilizando-se inclusive da literalidade da IN SRF n.º 247/2002, declarada ilegal pelo Superior Tribunal de Justiça.

Adentrando em maiores detalhes, individualiza-se cada insumo.

Quanto à Tinta para cabeça da impressora willet, entendo que o bem tem sua utilização limitada à logística da empresa, aplicada em fase posterior ao encerramento do processo produtivo, dele sendo plenamente distinto.

Conforme a autoridade tributária destaca da informação prestada pelo contribuinte, a tinta é utilizada para impressão de códigos de barras no produto final, não constituindo acessório de embalagem de apresentação, com características promocionais, mas “**mero meio de identificação e facilitação de transporte e controle**”.

O código de barras impresso inclusive consta de ilustração juntada aos autos, o que demonstra a ausência de qualquer característica que permita incluí-la como pertencente ao produto (como embalagem de apresentação). Como já destacado, sua função é claramente voltada à logística e transporte, como bem concluiu a fiscalização e, apesar de sua inegável importância às atividades empresariais, não constituem parte do processo de produção.

Quanto ao Fosfato trissódico e monossódico, a sua **utilização na caldeira visando manter a integridade física do equipamento, evitando assim a contaminação do produto final com impurezas advindas do desgaste de componentes**, demonstra a sua essencialidade ao processo produtivo, visto que sua falta também representaria privação da qualidade desejada ao produto.

Os bens ora em discussão se assemelham a diversos outros casos já julgados neste Conselho Administrativo, quando a aplicação de produtos nos equipamentos são reconhecidamente essenciais ou relevantes ao processo produtivo.

Neste caso específico, além de atuar como manutenção do equipamento industrial (caldeiras), como reconhecido pela própria autoridade fiscal, o fosfato trissódico e monossódico evitam ainda a contaminação do produto final com impurezas advindas do equipamento,

demonstrando que a sua falta privaria o bem a ser comercializado de sua qualidade desejada, portanto, devem ser revertidas as glosas sobre tais bens.

Por fim, resta refutar sua argumentação quanto à identidade entre os insumos admitidos pelas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 e os conceitos contábeis de Custo do Produto Vendido (CPV) ou Custo dos Serviços Prestados (CSP).

O tema foi precisamente e exaustivamente abordado no item 6 do Parecer Normativo Cosit n.º 5/2018. Conforme destaca a Receita Federal do Brasil, apesar da decisão judicial utilizar-se de termos contábeis em sua acepção mais ampla, utilizada na contabilidade geral (e não na contabilidade de custos), certo é que inexistente perfeita identidade entre os custos de produção e o conceito de insumos estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça.

Apesar de difícil imaginar um item classificado como despesa (em contraposição ao termo custo, ou seja, não custo) que cumpra os requisitos de insumo, em tese, haveria tal possibilidade, visto que não foi estabelecido na decisão judicial a coincidência entre o Custo dos Produtos Vendidos e os insumos. Da mesma forma, seria possível a existência de bem admitido como custo da produção não caracterizado como insumo de acordo com a legislação do PIS e da Cofins.

Assim expressou o Parecer:

“6. DOS CUSTOS DE PRODUÇÃO DE BENS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E DAS DESPESAS

62. Evidentemente, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça não restringiu suas conclusões sobre o conceito de insumos geradores de créditos das contribuições a conceitos contábeis como custos, despesas, imobilizado, intangível, etc. Entretanto, é necessária uma análise acerca da interseção entre tal conceito e alguns conceitos contábeis porque, a uma, a legislação tributária federal utiliza-os em diversas definições e, a duas, a Secretaria da Receita Federal do Brasil se vale da contabilidade para acompanhar o cumprimento das obrigações tributárias por parte dos sujeitos passivos.

63. Inicialmente, analisa-se a interseção entre o conceito de insumos firmado na decisão em comento e os custos de produção de bens e de prestação de serviços para efeitos do custeio por absorção exigido pela legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ).

64. Obviamente, considerando que a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça fixou critérios próprios para a identificação de insumos que permitem a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, **é certo que o conceito de insumos não se confunde com o conceito de custos de produção.**

65. Nada obstante, é nítida a conexão entre a norma estabelecida pela alínea “a” do §1º do art. 13 do Decreto-Lei 1.598, de 26 de dezembro de 1977 (“custo de produção dos bens ou serviços vendidos (...) quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção”), e a norma fixada pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003 (“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”).

66. Daí, mostra-se evidente que a relação entre os custos de produção e o conceito de insumos estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça é muito próxima, de maneira que a caracterização do item como custo serve de indício forte para sua caracterização como insumo.

67. Prosseguindo na análise da interseção entre conceitos contábeis e o conceito de insumos, se de um lado este não se confunde com o de custos de produção, por outro lado até mesmo algumas despesas podem nele se enquadrar (o termo *despesa* aqui foi utilizado em contraponto a *custo*, como terminologia usual na contabilidade de custos, e não em sua acepção mais ampla utilizada na contabilidade geral).

68. Deveras, dadas as próprias definições de custo e despesa firmadas pela contabilidade de custos, são raras as hipóteses em que um item classificado como despesa (não custo) poderá cumprir os requisitos para se enquadrar como insumo (relação de essencialidade ou relevância com a produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços). Entretanto, em tese, há a possibilidade.

69. Sem embargo, pode-se afirmar de plano que as despesas da pessoa jurídica com atividades diversas da produção de bens e da prestação de serviços não representam aquisição de insumos geradores de créditos das contribuições, como ocorre com as despesas havidas nos setores administrativo, contábil, jurídico, etc, da pessoa jurídica.”

(grifou-se)

O CARF inclusive já teve diversas oportunidades de apreciar o tema, existindo inclusive jurisprudência consolidada no sentido de que o conceito de insumos para o PIS/Pasep e a Cofins é mais amplo do que o da legislação do IPI, porém, mais restrito do que o aceito como custos de produção para a legislação do Imposto de Renda. Como exemplo, em recente decisão, a Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu nesse sentido (Relator Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos):

“Acórdão n.º 9303-009.332

Sessão de 14 de agosto de 2019

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. NECESSIDADE DO GASTO PARA A ATIVIDADE PRODUTIVA.

O insumo passível de gerar créditos da não cumulatividade da contribuição deve ser aquele relativo a gastos necessários à atividade produtiva. Por um lado, não é necessário que o gasto esteja relacionado a elemento que seja consumido ou sofra desgaste em função de contato com o produto fabricado, conforme determinado pela Legislação do IPI, por outro lado, não é possível o creditamento de todos os custos e despesas considerados dedutíveis de acordo com a legislação do IRPJ.

[...]”

b) Créditos sobre os encargos de depreciação:

Aqui não se discute propriamente o direito ao crédito sobre os encargos de depreciação, visto que o motivo da glosa realizada pelo Auditor-Fiscal foi a não apresentação das Notas Fiscais que comprovam o direito creditório.

Da mesma forma, a DRJ concluiu pelo ônus probatório do contribuinte em relação ao seu direito, entendendo inclusive por não existir necessidade de realização de diligência.

Em contraposição ao Fisco, a recorrente explica que o indeferimento do pedido de diligência implica no cerceamento do direito de defesa, alegando inclusive ser entendimento do CARF a realização de diligência quando necessária ao deslinde da questão ou se o julgador não possuir elementos necessários ao seu convencimento.

Afirma ainda ter a DRJ inovado em sua decisão ao apontar a necessidade da demonstração da relação dos bens do ativo imobilizado com o processo produtivo, exigência essa não realizada pela autoridade fiscal.

Ainda, defende que a intimação para apresentação das notas fiscais do ativo imobilizado e do memorial de apuração das bases de cálculo é abusiva, na medida em que não prevista na legislação de regência, mais especificamente nas Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003, IN SRF nº 247/2002 e IN RFB nº 900/2008.

Por fim, aduz que as autoridades administrativas têm acesso às informações solicitadas, visto que foram devidamente declaradas à Receita Federal por meio da apresentação do Dacon e da DIPJ.

Dessa forma, conclui não ser razoável, legal ou mesmo moral, o indeferimento do pleito por aspectos formais quando a Administração possui outros meios de obter a informação solicitada.

Não possui razão a recorrente em nenhum de seus argumentos.

O CARF, de fato, tem frequentemente primado pelo Princípio da Verdade Material em detrimento de exigências formais realizadas pelo Fisco, inclusive a jurisprudência é vasta nesse sentido.

Entretanto, esse entendimento não se aplica ao presente caso, visto que, apesar da primazia do Princípio da Verdade Material aplicada no CARF, este em nenhum momento foi utilizado como garantia aos contribuintes inertes, que não trazem documentos e provas aos autos suficientes para, no mínimo, gerar dúvida ao julgador.

A inércia da recorrente se mostra ainda mais patente quando se observa que os documentos comprobatórios deveriam constar desde a realização da ação fiscal, quando o Auditor regularmente lhe intimou para apresentação, conforme fl. 186:

“INTIMAÇÃO SARAC/DRF/CCI Nº 1.248/2010

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil [...] fica o contribuinte **INTIMADO** a, no prazo de 20 (vinte) dias, apresentar os documentos [...]

19 – Notas Fiscais de aquisição dos bens pertencentes ao Ativo Imobilizado cuja depreciação foi informada no DACON para efeito de cálculo dos créditos a descontar.”

Não bastando o não atendimento à intimação realizada, os documentos solicitados no item 19 acima destacado também não foram apresentados em Manifestação de Inconformidade ou mesmo em Recurso Voluntário, comprovando, de forma cabal, o descabimento de realização de diligência, dada a total inércia do contribuinte.

Neste sentido, destaca-se recente decisão do CARF de lavra do i. Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior:

“Acórdão n.º 3201-006.593

Sessão de 17 de fevereiro de 2020

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de Apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

[...]

VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA. DILIGÊNCIA.

As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus da prova é de quem alega. A busca da verdade material e os pedidos de diligência não se prestam a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do direito alegado.

[...]”

Prosseguindo nas alegações da recorrente, quanto a afirmação de inovação da decisão de primeira instância, que passou a exigir a relação dos bens com a atividade produtiva, em verdade, o colegiado simplesmente buscou esclarecer ao contribuinte a necessidade da apresentação das Notas Fiscais solicitadas pela autoridade fiscal, sem as quais não há possibilidade de apreciação de seu direito creditório, o que justifica a decisão tomada pela fiscalização e desconstitui a outra afirmação da recorrente quanto à abusividade da exigência realizada pelo Auditor-Fiscal.

Mas não é só. Como já de amplo conhecimento, cabe ao contribuinte provar direito que alega², não podendo ser considerada a exigência de tal prova como abusiva, especialmente diante da previsão destacada pelo próprio contribuinte, constante no art. 65 da Instrução Normativa RFB n.º 900/2008:

“Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas”

É certo que em obediência ao Princípio da Verdade Material e ao art. 37 da Lei n.º 9.784/99, de ofício, a Administração deve promover a instrução processual com documentos que possui. Entretanto, a situação fática não se enquadra no dispositivo legal.

² Lei n.º 9.784, de 1999:

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.

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, a obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

A Receita Federal do Brasil não possui a relação das Notas Fiscais que compõem o direito creditório alegado pela recorrente (nem mesmo a totalidade das Notas Fiscais, via de regra). Os saldos consolidados informados em Dacon e DIPJ não substituem a apresentação das Notas Fiscais solicitadas pelo Auditor, ainda mais nos casos de encargos de depreciação, quando o aproveitamento do crédito pode ocorrer em diversas parcelas e condições, como buscou explicar o colegiado de primeira instância.

Nem mesmo nos dias atuais, com a espantosa evolução dos sistemas informatizados (como o SPED), criação da Escrituração Fiscal Digital (EFD – Contribuições), onde as informações são disponibilizadas ao Fisco com facilidade, houve a eliminação das intimações e solicitações de documentos ao contribuinte, visto que nem toda informação é de acesso livre ao Fisco.

Desta feita, demonstra-se improcedente as alegações da recorrente, devendo permanecer as glosas relativas aos créditos de encargos de depreciação.

c) Créditos decorrentes de Importação:

Em apertada síntese, a autoridade fiscal realizou a glosa dos créditos de Cofins decorrentes de importação em virtude da ausência de previsão legal para o seu ressarcimento, ocorrida somente a partir da vigência da Lei nº 11.116, de 2005.

A recorrente, por sua vez, alega que o direito ao ressarcimento do crédito de Cofins-importação previsto no art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, decorre da própria sistemática da não cumulatividade, sendo a legislação superveniente meramente interpretativa, visto que o saldo credor, como coisa jurídica, não surgiu com a Lei nº 11.116/05, mas já era previsto na criação do regime não cumulativo das contribuições por meio das Leis nº 11.637/2002 e 10.833/2003.

A priori, necessário repassar o histórico legislativo da Cofins-Importação:

Instituída por meio da Lei nº 10.865/2004, a Cofins - Importação, passou a incidir sobre a importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços, com produção de efeitos a partir de agosto de 2004.

A Lei nº 11.033, de 2004, por sua vez, previu a possibilidade de manutenção dos créditos vinculados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência.

“Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.”

Posteriormente, a Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, a partir da data de sua publicação (19/05/2005), em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033/2004, passou a prever expressamente a possibilidade de compensação e ressarcimento em dinheiro dos créditos apurados na forma no art. 15 da Lei nº 10.865/2004, inclusive os saldos acumulados a partir de agosto de 2004:

“Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de

dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado **a partir da promulgação desta Lei.**”

(grifou-se)

A autoridade fiscal concluiu em seu Parecer a impossibilidade de ressarcimento e compensação em data anterior à publicação da Lei nº 11.116/2005, conforme se extrai do Parecer DRF/CCI/Saort nº 028/2011:

“44. Assim, por falta de amparo legal, não há como estender a possibilidade de compensação ou ressarcimento dos créditos apurados com base no art. 3º, da Lei nº 10.637/2002, também aos créditos da PIS-Importação apurados nos termos do art. 15, da Lei nº 10.865/2004, sendo os valores de tais créditos não passíveis de ressarcimento no âmbito do presente pleito, sendo, pois, objeto de glosa.

45. **Apenas a partir da edição da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, esta possibilidade foi concedida a tais créditos.**”

Neste ponto, entendo não subsistir a decisão da autoridade fiscal, pelo que passo a explicar.

A Lei nº 11.116/2005 é clara e não suscita dúvida, em seu parágrafo único do art. 16 traz expressamente que “relativamente ao saldo credor acumulado **a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.**”

A possibilidade do ressarcimento e compensação do crédito de Cofins-Importação relativa ao 3º trimestre de 2004 está destacada no dispositivo normativo, restando somente verificar se o pedido de ressarcimento ou a declaração de compensação foram apresentados “a partir da promulgação” da Lei nº 11.116/2005.

Em consulta aos autos, verifica-se que, de fato, o Pedido de Ressarcimento foi protocolado em fevereiro de 2005, momento anterior à promulgação da citada Lei (em maio de 2005), entretanto, ainda que o Pedido de Ressarcimento seja indevido, verifica-se que **todas as compensações** foram apresentadas nos anos de 2006 e 2007 (originais de 07/12/2006 a 22/08/2007) o que possibilita sua utilização nos termos do art. 16, parágrafo único, da Lei nº 11.116/2005.

Ademais, apesar do Pedido de Ressarcimento original ter sido apresentado em 02/2005, este fora retificado com o aval do Fisco em 11/01/2011, portanto, após a publicação do já citado ato normativo.

Portanto, ainda que se apegue à literalidade do texto normativo, fato é que o crédito pleiteado (4º Trimestre de 2004) está abrangido na disposição “saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004” e, sendo o PER (retificador) e as DCOMP apresentadas após a promulgação da Lei n.º 11.116/2005, não há óbice ao aproveitamento do crédito de PIS-Importação apurado.

Ainda neste tema, traz o Auditor-Fiscal que, a partir da publicação da Lei n.º 11.116/2005, o Pedido de Ressarcimento ou Declaração de Compensação do crédito de importação vinculado a exportação deveria ser específico e, sendo a decisão emitida em 2011, não seria mais possível ao contribuinte pleitear o crédito.

Discordo.

A Lei n.º 11.116/2005 não previu a necessidade de um Pedido específico relacionado aos créditos de exportação vinculados à importação. Apesar do Sistema PER/DCOMP disponibilizar documentos separados para cada tipo de crédito, no momento em que a fiscalização aprecia Pedido em formulário, em sede tratamento manual, sendo plenamente possível a diferenciação de cada um dos créditos, não me parece razoável a negativa do direito sem qualquer ato normativo específico que assim disponha.

É um rigor demasiado e sem previsão legal específica que provoca a perda do direito de um crédito legalmente previsto.

Entretanto, observa-se que a legitimidade desses créditos não restou apurada pela fiscalização, que se limitou à negar o direito com fundamento preliminar na forma de apresentação e na impossibilidade de sua utilização em ressarcimento/compensação. Portanto, deve ser emitida decisão complementar, a fim de verificar a liquidez e certeza dos créditos apurados, não constituindo óbice para seu deferimento a forma de apresentação do pedido.

- Correção Monetária do Crédito:

Em sede de memoriais e em tribuna a recorrente suscitou matéria de ordem pública, pleiteando o reconhecimento da correção monetária do crédito de PIS/Cofins.

Apesar da existência de Súmula CARF prevendo a inexistência de correção do crédito de PIS e Cofins, em virtude da decisão do STJ em sede de recurso repetitivo (REsp n.º 1.767.945/PR), de observância obrigatória por este Colegiado, deve ser aplicada a correção do crédito a partir do dia seguinte ao vencimento do prazo previsto no art. 24 da Lei n.º 11.457, de 2007.

Vale destacar que a tese firmada pelo Tribunal Superior abrange os “tributos sujeitos ao regime não cumulativo”, portanto, aplicável também à Contribuição para o PIS e Cofins:

TRIBUTÁRIO. REPETITIVO. TEMA 1.003STJ. CREDITO PRESUMIDO DE PISCOFINS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. APROVEITAMENTO

ALEGADAMENTE OBSTACULIZADO PELO FISCO. SÚMULA -111 STJ. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA.

TERMO INICIAL. DIA SEGUINTE AO EXAURIMENTO DO PRAZO DE 360 DIAS A QUE ALUDE O ART. 24 DA LEI N. 11.457/07. RECURSO JULGADO PELO RITO DOS ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC20IS.

1. A Primeira Seção desta Corte Superior, a respeito de créditos escriturais, derivados do princípio da não cumulatividade, firmou as seguintes diretrizes; (a) "A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal" (REsp 1.035.847RS. Rel. Ministro Luiz Fux. Primeira Seção. DJe 03/08/2009 - Tema 164/STJ); (b) "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco" (Súmula 411 STJ); e (c) Tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07 (REsp 1.138206RS. Rel. Ministro Luiz Fux. Primeira Seção. DJe 01/09/2010 - Temas 269 e 270/STJ).

2. Consoante decisão de afetação ao rito dos repetitivos, a presente controvérsia cinge-se à "Definição do termo inicial da incidência de correção monetária no ressarcimento de créditos tributários escriturais: a data do protocolo do requerimento administrativo do contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n.º 11.457/2007".

3. A atualização monetária, nos pedidos de ressarcimento, não poderá ter por termo inicial data anterior ao término do prazo de 360 dias, lapso legalmente concedido ao Fisco para a apreciação e análise da postulação administrativa do contribuinte. Efetivamente, não se configuraria adequado admitir que a Fazenda, já no dia seguinte à apresentação do pleito, ou seja, sem o mais mínimo traço de mora, devesse arcar com a incidência da correção monetária, sob o argumento de estar opondo "resistência ilegítima" (a que alude a Súmula 411/STJ). Ora, nenhuma oposição ilegítima se poderá identificar na conduta do Fisco em servir-se, na integralidade, do interregno de 360 dias para apreciar a pretensão ressarcitória do contribuinte.

4. Assim, o termo inicial da correção monetária do pleito de ressarcimento de crédito escriturai excedente tem lugar somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

[...]

6. TESE FIRMADA: "O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escriturai excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11 .4572007)".

7. Resolução do caso concreto: recurso especial da Fazenda Nacional provido.

(REsp 1767945PR. Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA. PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/2/2020. DJe de 6/5/2020)

Portanto, deve ser aplicada a correção monetária pela taxa Selic a partir do primeiro dia após o prazo de 360 dias previsto para análise do Pedido de Ressarcimento, até a data do recebimento em pecúnia ou utilização do crédito em compensação, conforme for o caso concreto verificado no momento da liquidação.

Apreciados os argumentos do Recurso Voluntário, por tudo exposto, VOTO por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para:

- a) Reverter as glosas efetuadas sobre o insumo: “fosfato trissódico e monossódico”;
- b) Que seja emitido Despacho Decisório complementar apreciando a legitimidade dos créditos de PIS-Importação vinculado a exportação;
- c) Reconhecer o direito à correção monetária do crédito após o prazo de 360 dias até a data do recebimento em pecúnia ou utilização do crédito em compensação;

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida