



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 13656.721092/2015-97
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-006.531 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 31 de janeiro de 2019
Matéria PIS e Cofins Não Cumulativos
Recorrente CONDUPASQUA-CONDUTORES ELETRICOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

Ementa:

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. SÚMULA CARF Nº 2. EXCEÇÕES PREVISTAS NOS ARTIGOS 62 E 62-A DO ANEXO II DO RICARF.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses previstas no artigo 62 do Anexo II do RICARF.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA

Incumbe à interessada o ônus processual de provar o direito resistido.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. REGISTRO EXTEMPORÂNEO. FALTA DE RETIFICAÇÃO DE DCTD/DACON. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO POR OUTRO MEIO. IMPOSSIBILIDADE.

Por expressa determinação legal (art. 3º, § 1º, da Lei 10.833/2003), o registro de crédito da Cofins somente é permitido (i) adquirido os bens de revenda e os insumos aplicados na produção de bens de venda ou na prestação de serviços, ou (ii) no mês em que incorrido os encargos/despesas geradoras de

crédito. Créditos extemporâneos podem ser aproveitados mediante o aproveitamento de saldo credor, desde que demonstrado o repasse do referido saldo, mediante retificações de DCTF e Dacon, ou por outro meio, pelo contribuinte, caso em que podem ser superadas tais retificações.

NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DAS OPERAÇÕES. GLOSA DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

As notas fiscais comprovadamente inidôneas que não tiveram a regularidade das operações mercantis provada por documentação hábil e idônea não geram direito a créditos da não-cumulatividade decorrentes das supostas aquisições nelas indicadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter a glosa sobre as peças e materiais de reposição e manutenção do setor produtivo, seja em máquinas, equipamentos, veículos, seja em instalações prediais, contabilizados como custo de produção (grupo 3.3), os combustíveis e lubrificantes utilizados na coleta de insumos e para alimentação dos geradores de energia elétrica, contabilizados no grupo 3.3 e os EPI (conta 3.3.1.03.0010), constantes na planilha de e-fls. 995/1131.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), Corinθο Oliveira Machado, Walker Araújo, Alan Tavora Nem (Suplente Convocado), Jorge Lima Abud e Raphael Madeira Abad. Ausentes os Conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho e José Renato Pereira de Deus.

Relatório

Trata o presente de Autos de Infração de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos, relativos ao ano-calendário de 2011, relativo às seguintes infrações: glosa de créditos de bens utilizados como insumos não enquadrados no conceito normatizado pela RFB pelas IN 247/2002 e 404/2004, em razão de se tratar de materiais de consumo e uso; glosa de créditos extemporâneos (notas fiscais de 2006 a 2010) e glosa de créditos adquiridos de pessoas jurídicas inidôneas. Foi aplicada a multa qualificada de 150%, por ter a fiscalização entendido pela ocorrência de fraude e conluio.

Em impugnação, a recorrente alegou:

1. Que o conceito de insumo deve ser compreendido como custos e despesas operacionais de acordo com os artigos 290 e 299 do RIR/99;
2. A possibilidade de se utilizar os créditos de forma extemporânea, uma vez que não estão decaídos;

3. Que as autuações da Receita Estadual foram impugnadas e não possuem decisão administrativa;

4. Que houve a materialidade das operações como a circulação das mercadorias e o efetivo pagamento;

5. Que houve invasão da competência da RFB sobre a fiscalização de circulação de mercadorias;

6. Subsidiariamente, pede a redução das multas aplicadas;

7. A realização de diligência para que o auditor-fiscal faça a inclusão dos documentos faltantes relativos às respostas dos Termos de Verificação Fiscal nº 3 e 4º.

A Terceira Turma da DRJ em Curitiba proferiu o Acórdão nº 06-54.526, julgando a impugnação improcedente, nos termos da ementa que abaixo transcreve-se:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2011 a 31/12/2011

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

O sujeito passivo poderá descontar da contribuição apurada no regime não-cumulativo, créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos 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 da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. ATENDIMENTO AO REGIME DA COMPETÊNCIA CONTÁBIL. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACION E DCTF.

O aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições não cumulativas, do PIS/Pasep e da Cofins, deve seguir o regime da competência contábil, ou seja, deve ser realizado nas competências (períodos de apuração) relativas aos fatos que lhes deram causa, havendo a necessidade de se realizar a entrega dos respectivos Dacion e DCTF retificadores.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DAS OPERAÇÕES. GLOSA DE CRÉDITO.

Correta a glosa de créditos das contribuições não cumulativas (PIS e Cofins) de notas fiscais comprovadamente inidôneas que não tiveram a regularidade das operações mercantis provada por documentação hábil e idônea.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do Impugnante, a realização de diligências, quando entendê-las necessária, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO. APLICAÇÃO

O princípio constitucional do não-confisco é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a lei, a qual goza da presunção de constitucionalidade.

MULTA DE OFÍCIA QUALIFICADA. CONFIGURAÇÃO DO DOLO.

Restando configurada atitude dolosa da contribuinte, aplica-se a multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, por expressa disposição legal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, reiterando as alegações deduzidas em impugnação, além de pedir a nulidade da decisão da DRJ por indeferimento do pedido de diligência.

Na sessão de 22/03/2018, o julgamento foi convertido em diligência para que a autoridade fiscal intimasse a recorrente a identificar a utilização dos insumos das planilhas de e-fls. 995/1131 nas atividades da empresa, detalhando sua natureza e local de aplicação ou consumo, forma de escrituração contábil, anexando o plano de contas e exemplos de lançamentos, para cada tipo de descrição do produto.

Intimada, a recorrente apresentou diversas planilhas informando que:

1. As diversas aquisições de peças, chapas, material elétrico e mecânico eram destinados à manutenção das máquinas de trefilar e esmaltar fios, bem como dos galpões da empresa;
2. As aquisições de supermercados destinavam-se à alimentação de seus funcionários;
3. Os serviços de transporte pessoal refere-se às atividades de transporte dos funcionários de suas residências para a empresa;
4. Os materiais de limpeza destinam-se à limpeza de galpões, escritório e banheiros;
5. Os combustíveis e lubrificantes são destinados à coleta de insumos e entrega de produtos vendidos, para alimentação dos geradores de energia da fábrica;

Informou, ainda, que os custos de produção são contabilizados no grupo 3.3, as despesas comerciais no grupo 3.5 e as administrativas no grupo 3.6

O relatório fiscal reitera o conceito de insumos adotado pelas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004 e que a resposta da recorrente não é suficiente para identificar o local de utilização dos materiais de consumo.

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, Relator.

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Em preliminar, a recorrente alegou a nulidade da decisão da DRJ pelo indeferimento da diligência. No caso, a diligência fora requerida em impugnação para que fosse determinado à autoridade fiscal responsável pela fiscalização a inclusão das respostas aos Termos de Intimação Fiscal nº 3 e 4. Por sua vez, a decisão recorrida indeferiu a diligência por entendê-la prescindível, uma vez que a recorrente já tivera duas oportunidades para apresentar a documentação (durante a fiscalização e no momento da impugnação).

Os documentos a que se refere a recorrente no item 7.11 seriam a comprovação das realizações das operações com os fornecedores inidôneos. Ora tais documentos são provas da alegação da recorrente quanto à regularidade das operações com PJ inidôneas glosadas, cabendo à recorrente o ônus de sua apresentação, conforme artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972, especialmente seu inciso III:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;
(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

Assim, o pedido de diligência é incabível, já que concerne à recorrente se desincumbir deste ônus e não requerer diligência para a produção de provas que, facilmente, poderiam ser juntadas em impugnação. Rejeita-se, portanto, a preliminar arguida.

Da glosa de créditos sobre aquisições de insumos

No mérito, o primeiro litígio refere-se à definição de insumo para efeito de creditamento no regime não-cumulativo das contribuições.

A recorrente pugnou por uma definição de insumo de que trata o inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 correspondente a todos os custos e despesas necessários às atividades empresariais, em termos similares aos custos e despesas operacionais do imposto de renda (artigo 290 e 299 do RIR/99), tratando, especificamente, de café (que seria inconcebível não considerá-lo como custo do setor produtivo) e os palletes que seriam verdadeiramente materiais de embalagem.

Relativamente à definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, cujas atuais redações seguem abaixo:

Lei nº 10.637/2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

II - 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, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - (VETADO)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Lei nº 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

II - 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, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) 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 da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, 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 da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, corroborada em julgamentos deste Conselho, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99.

Por fim, uma terceira corrente, que defendeu, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Todavia, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E 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. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

Helena Costa: O Ministro-relator adotou as razões expostas no voto da Ministra Regina

*"Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.*

*Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.*

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e

conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

*Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial **ou** de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.*

*Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, **em princípio**, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".*

Todavia, a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.

Logo, mostra-se necessário o retorno dos autos à origem, a fim de que a Corte a quo, observadas as balizas dogmáticas aqui delineadas, aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI."

As teses propostas pelo Ministro-relator foram:

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

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI nº 63/2018, com a seguinte ementa:

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista

nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

"(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 Lei nº 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.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a conseqüente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

V Encaminhamentos

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:"

Por seu turno, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS.

*DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR.
ANÁLISE E APLICAÇÕES.*

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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”;

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 cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Destarte, embora ainda pendente de julgamento de embargos de declaração, dada a edição da Nota SEI nº 63/2018, adoto a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, nos termos do §2º do artigo 62 do Anexo II do RICARF.

Assim, as premissas estabelecidas no voto do Ministro-relator foram:

1. Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

2. Relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

Com base nestas premissas, o julgado afastou a tese restritiva da Fazenda Nacional, bem como a tese ampliativa lastreada no IRPJ, como sendo todas os custos e despesas necessárias às atividades da empresa. Ainda, no caso concreto analisado, foram afastados os creditamentos sobre alguns gastos gerais de fabricação e sobre as despesas comerciais.

Considero que o critério da essencialidade não destoou significativamente do entendimento que vinha sendo por este relator, especificamente no que concerne a afastar o creditamento sobre as despesas operacionais das empresas como inseridas na definição de insumo. Por outro lado, o critério da relevância abre espaço para que determinados custos, ainda que não essenciais (intrínsecos, inerentes ou fundamentais ao processo) possam gerar

créditos por integrar o processo de produção, seja por singularidades da cadeia produtiva, seja por imposição legal.

A partir das considerações acima, afastamos a tese da recorrente de que todos os custos e despesas necessários à obtenção das receitas gerariam créditos das contribuições, o que equivaleria, em outros termos, à tese do IRPJ, ou seja, todos os custos e despesas operacionais dedutíveis para o IRPJ gerariam créditos das contribuições. Assim, despesas operacionais, como as administrativas e de vendas, embora necessárias à recorrente para exercer suas atividades em geral, não se enquadram no normativo de que trata o inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nos termos da decisão proferida no REsp 1.221.170/PR.

Estabelecidas as premissas acima, passa-se à análise específica das despesas glosadas.

As glosas efetuadas pela fiscalização referiram-se a materiais de consumo e bens utilizados indiretamente na produção, segundo seu entendimento, como despesa com telefone, gasolina, vassoura, material de escritório, materiais de limpeza, material de escritório, água e café para funcionários, copos descartáveis, como também, pinos, parafusos, ferramentas, materiais e peças de reposição de máquinas, equipamentos, veículos e empilhadeiras, EPI, pallets, sarrafo para pallets

A recorrente é empresa do ramo industrial de fabricação de material elétrico de alta e baixa tensão, principalmente fios e cabos elétricos, bem como sua comercialização e de industrialização, beneficiamento e comercialização de sucatas em geral (e-fl. 1363). Pela descrição dos produtos às e-fls. 995/1131, não foi possível identificar o local de aplicação destes insumos, razão pela qual o julgamento foi convertido na diligência, para que a autoridade fiscal intimasse a recorrente a identificar a utilização dos insumos das planilhas de e-fls. 995/1131 nas atividades da empresa, detalhando sua natureza e local de aplicação ou consumo, forma de escrituração contábil, anexando o plano de contas e exemplos de lançamentos, para cada tipo de descrição do produto.

Intimada, a recorrente apresentou diversas planilhas informando que:

1. As diversas aquisições de peças, chapas, material elétrico e mecânico eram destinados à manutenção das máquinas de trefilar e esmaltar fios, bem como dos galpões da empresa;
2. As aquisições de supermercados destinavam-se à alimentação de seus funcionários;
3. Os serviços de transporte pessoal refere-se às atividades de transporte dos funcionários de suas residências para a empresa;
4. Os materiais de limpeza destinam-se à limpeza de galpões, escritório e banheiros;
5. Os combustíveis e lubrificantes são destinados à coleta de insumos e entrega de produtos vendidos, para alimentação dos geradores de energia da fábrica;

Informou, ainda, que os custos de produção são contabilizados no grupo 3.3, as despesas comerciais no grupo 3.5 e as administrativas no grupo 3.6

Por sua vez, o relatório fiscal reitera o conceito de insumos adotado pelas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004 e que a resposta da recorrente não é suficiente para identificar o local de utilização dos materiais de consumo.

Destarte, tendo em vista os documentos juntados em diligência e adotando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, entendo passíveis de creditamento: as peças e materiais que são utilizados como reposição e manutenção do setor produtivo, seja em máquinas, equipamentos, veículos, seja em instalações prediais, contabilizados como custo de produção (grupo 3.3), os combustíveis e lubrificantes utilizados na coleta de insumos e para alimentação dos geradores de energia elétrica, contabilizados no grupo 3.3 e os EPI (conta 3.3.1.03.0010).

Por outro lado, não geram direito ao crédito por não enquadrarem na essencialidade (elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço) nem na relevância (singularidades de cada cadeia produtiva ou imposição legal), as demais aquisições, tais como:

- As aquisições de supermercados e quaisquer outras destinadas à alimentação de funcionários (uma vez que a própria legislação definiu os casos em que geram créditos como vale-alimentação e vale-refeição para as pessoas jurídicas que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, previsto no inciso X do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003);

- Os serviços de transporte pessoal entre suas residências e a empresa, por ser atividade fora do processo produtivo;

- Os materiais de limpeza destinadas à limpeza de galpões, escritórios e banheiros, por não estarem comprovada sua vinculação ao processo produtivo;

- Os combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos para entrega de produtos aos clientes, por serem etapa posterior à produção;

- Café, copos descartáveis, despesa com telefone, material de escritório, ainda que contabilizados como custo de produção, posto que não são elementos estruturais e inseparáveis do processo produtivo ou da execução do serviço, nem são decorrentes de singularidades da cadeia produtiva ou de imposição legal

- As manutenções efetuadas em bens que estão localizados fora da atividade de produção, contabilizados nos grupos 3.5 e 3.6;

- Serviços Terceiros - IR, diárias.

Já em relação aos *pallets* e sarrafos para *pallets*, entendo tratarem de unidades de movimentação de carga, sendo, pois utilizados, propriamente, após o processo produtivo, destinado à movimentação de produtos acabados.

Dos créditos extemporâneos

A segunda matéria em lide diz respeito à possibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos de 2006 a 2010, em períodos de 2011. Esta turma já pronunciou sobre esta matéria em diversas ocasiões, sendo adequado transcrever o voto proferido pelo Conselheiro José Fernandes do Nascimento no processo nº 13656.721196/201259, Acórdão nº 3302-004.156:

"A recorrente alegou que o art 3º, parágrafo 4o, das Leis 10637/2002 e 10.833/2003 asseguravam o direito de aproveitamento de crédito em meses subsequentes.

Logo, os créditos tomados após o mês competente, ainda que possam ser considerados extemporâneos, podiam ser aproveitados enquanto não decaísse o respectivo direito. Ainda segundo a recorrente:

Respeitado o prazo decadencial, a formulação de qualquer exigência, como, por exemplo, a de retificação de declarações, não poderá ser admitida, por constituir medida que, além de não constar da lei, tampouco das normas infralegais, decorre de excesso de formalismo, que restringe o direito à apropriação dos créditos da contribuição ao PIS e da COFINS, em detrimento do princípio da legalidade, que norteia a apuração destas contribuições, e também do alcance do interesse público.

Com a devida vênia, este Relator entende de forma diferente.

Não se pode confundir aproveitamento de saldo de crédito remanescente existente no final do período de apuração (crédito com os atributos da certeza e liquidez), previsto nos referenciado art. 3º, § 4º, da Lei 10.833/2003, com o registro de determinadas operações no Dacon, que asseguram a apropriação de crédito. Inequivocamente, tratam-se de casos distintos. Com efeito, enquanto o primeiro pressupõe o confronto de débitos e créditos e apuração, no final do período, de saldo credor remanescente, o segundo representa apenas o registro do valor de determinadas operações que comporão a base de cálculo de apuração dos referidos créditos.

Além disso, não é verdade, como afirmado em alguns julgados deste Conselho¹, que a “linha 06/31” do Dacon contemplavam o registro de operações de créditos extemporâneos. A simples leitura do texto explicativo do conteúdo da referida linha revela que ela destinava-se ao registro de “ajustes positivos de crédito não contemplados na Linha 06A/30”, em que registradas às operações normais de créditos relativas às aquisições de embalagens. E a expressão “créditos não contemplados”, claramente, não significa créditos extemporâneos. Para que não reste qualquer dúvida a respeito, seguem transcritos os textos extraídos das orientações de preenchimento do Dacon:

CRÉDITOS DECORRENTES DA APURAÇÃO DE EMBALAGENS PARA REVENDA (Lei nº 10.833/2003, art. 51, § 3º)

¹ A título de exemplo, cita-se os acórdãos nºs 3202001.456 e 9303004.562.

Linha 06A/30 – Créditos Apurados A pessoa jurídica comercial que adquirir para revenda as embalagens referidas no art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, deve informar nesta linha o valor da Contribuição para o PIS/Pasep referente às embalagens que adquirir no período de apuração em que registrar o respectivo documento fiscal de aquisição (§ 3º do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, introduzido pelo art. 25 da Lei nº 11.051, de 2004).

Linha 06A/31 – Ajustes Positivos de Créditos Informar nesta Linha ajustes positivos de crédito **não contemplados** na Linha 06A/30.

Linha 06A/32 – () Ajustes Negativos de Créditos - Informar nesta Linha ajustes negativos de crédito não contemplados na Linha 06A/30, tais como:

Não se pode olvidar, ademais, que o registro extemporâneo de créditos, se permitido fosse, além do descumprimento do disposto no art. 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, impossibilitaria ou dificultaria em muito o controle das operações com direito a crédito. Se houvesse tal permissão, como saber se as operações registradas extemporaneamente não foram registradas anteriormente no mês correspondente e nos seguintes? Somente mediante a realização de auditoria em todos os meses anteriores ao registro extemporâneo do crédito seria possível confirmar ou não essa informação. Ademais, tendo em conta que a autoridade fiscal não é autorizada a fiscalizar/auditar os períodos pretéritos não alcançados pelo procedimento fiscal em curso, o registro de operações de créditos extemporâneas, por certo, oportunizaria e facilitaria a prática de fraudes, mediante a apropriação, por mais de uma vez, de crédito de uma mesma operação..

Além disso, o registro de operações em períodos subsequentes, inequivocamente, resultaria no indevido alongamento do prazo de decadência do direito de deduzir, ressarcir e compensar os referidos créditos, com evidente extrapolação do prazo decadencial do direito ao aproveitamento dos referidos créditos.

Por todas essas razões, deve ser mantida a glosa dos créditos registrados fora do período de apuração determinado no art. 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. "

De fato, a retificação das DCTF e dos Dacon propicia à recorrente a demonstração da não utilização dos créditos extemporâneos no período compreendido entre o fato gerador do crédito e seu efetivo aproveitamento, evitando assim que a recorrente necessitasse de outros meios para demonstrar a não duplicidade de utilização. Ocorre que a resistência infundada dos contribuintes às retificações acaba por distorcer as informações dos períodos em fiscalização e obrigariam a RFB a fiscalizar períodos todos os períodos pretéritos, tão somente em razão do descumprimento de atos normativos.

É completamente desarrazoado exigir que a RFB proceda à fiscalização de créditos em diversos períodos aos quais os supostos créditos não se vinculam, quando os contribuintes deveriam simplesmente cumprir os procedimentos previstos nas instruções normativas (são apenas procedimentos), retificando algumas linhas dos Dacon, procedimento

este que não levaria mais que alguns minutos. Mas, incompreensivelmente, os contribuintes se recusam a cumprir os procedimentos previstos nas instruções normativas e para transferir à RFB o ônus de fiscalizar a inexistência de aproveitamento do crédito extemporâneo, antes do período, supostamente, utilizado pelo contribuinte.

Todavia, a recorrente não cumpre as instruções normativas quanto à retificação dos Dacons, nem demonstra a não utilização dos créditos extemporâneos, entre o momento que foram gerados até o momento que foram aproveitados, mediante lançamentos contábeis que demonstrem a apropriação dos créditos extemporâneos com o consequente aumento do resultado do exercício, mediante a demonstração por amostragem de que as aquisições que geraram tais créditos foram apropriadas à época pelo valor total, sem recuperação das contribuições ou por qualquer outra forma. Com esta demonstração, seria possível a superação da falta de retificação, porém, tal não ocorreu.

Pelas razões acima expostas, as quais adoto como razão de decidir nos termos do §1º do artigo 50 da Lei nº 9.784/1999, nego provimento ao recurso quanto à possibilidade de se admitir créditos extemporâneos.

Das aquisições de fornecedores inidôneos

A última questão se refere à possibilidade de se creditar de produtos adquiridos de fornecedores inidôneos, a saber: KEATON INDUSTRIA E COMERCIO DE METAIS LTDA, DU FIO COMÉRCIO DE METAIS LTDA, KOBBER METAIS IND E COM DE CONDUTORES ELETRICOS LTDA.

A fiscalização partiu de informações da Receita Estadual, em operação conjunta com o Ministério Público, sobre um esquema fraudulento de sonegação de ICMS, com a utilização de notas frias para acobertar compras de sucatas no mercado paralelo. Tal relatório indicava que a recorrente era a articuladora e se beneficiara da fraude e que as empresas KEATON e DU FIO já haviam sido declaradas inidôneas pelo fisco paulista, sendo consideradas empresas de fachada. Os extratos de e-fls. do SEFAZ/SP indicam que aquele fisco considerou as empresas KOBBER, KEATON e DU FIO inexistentes de fato, desde o início de atividades, em 23/01/2009, 25/03/2010 e 29/12/2010, respectivamente.

A partir destas informações, a fiscalização realizou diligências para verificar a existências das referidas pessoas jurídicas, cujo resultado se encontra às e-fls. 992/994. Os dados obtidos na diligência foram os seguintes:

"Conforme se verifica no relatório da diligência, a fiscalização confirmou os fatos levantados pelo fisco estadual, a inexistência de fato, desses estabelecimentos. No endereço da DU FIO, encontra-se outra PJ a DUFER COMERCIO DE TUBOS E ACOS EIRELI, CNPJ 10.334.695/0001-00; no cadastro consta o número da rua 285, enquanto a DU FIO é 281, numa das fotos tiradas pela fiscalização constam os dois números na parede, fls. 952-959; fica num bairro residencial, num imóvel pequeno em uma rua estreita, claramente incompatível com o volume de fornecimento de insumos para a fiscalizada, mesmo que fosse um cliente exclusivo. O responsável pelo estabelecimento da DUFER, o Sr GLAUCO ROGERIO GALAN VIEIRA, CPF 270.203.268-03, fls. 950/951, que atendeu a fiscalização, disse

que nunca ouviu falar da DU FIO, e que o estabelecimento já está instalado no local a mais de três anos.

A diligência constatou, também, que na rua da KEATON fica o endereço residencial da principal sócia da DU FIO, a Sra. Rosilene Gonçalves de Melo, CPF 092.497.928-32, fls. 930. Foi ao número 752, Casa 2. Não encontrou ninguém em casa, mas verificou que essa senhora mora numa casa humilde, em uma vila, igualmente simples, fls. 972-974. É evidente a flagrante incompatibilidade entre a simplicidade de sua residência e o fato de ser a sócia responsável por uma empresa que forneceu, em 2011, R\$ 70.000.000,00 em insumos para a fiscalizada.

No endereço da KEATON, fotos fls. 960-966, a fiscalização encontrou um pequeno galpão, que, segundo vizinhos, encontra-se fechado há muito tempo.

Além dessas duas empresas citadas, a fiscalização encontrou outra fornecedora da fiscalizada que também teve a sua inidoneidade declarada pelo fisco estadual paulista, a KOBBER METAIS IND E COM DE CONDUTORES ELETRICOS LTDA, 00.191.726/0001-59, fls. 934. As fotos do GOOGLE MAP, fls. 948/949, datam de jun/2011. A fiscalização encontrou o galpão vazio, fls. 967-971, também pela informação de vizinhos encontra-se fechado há muito tempo. O responsável por uma empresa vizinha, que já está instalada no local a mais de nove anos, disse nunca ter ouvido falar da KOBBER no local.

Os extratos dos cadastros dessas empresas, junto ao fisco paulista, foram juntados ao processo, todos com a informação de declaração de nulidade, desde o início da atividade, a KOBBER, fls. 990/991, por simulação de existência do estabelecimento ou da empresa, a DU FIO e a KEATON, fls. 986/987 e 986/987, por inexistência do estabelecimento para o qual foi efetuada a inscrição."

Constata-se que a fiscalização apurou a inexistência de fato das empresas consideradas inexistentes pela fiscalização estadual, confirmando a conclusão a que chegara esta última, pela incompatibilidade das instalações (fotos e-fls. 952/971) com os volumes negociados e pelas informações de vizinhos por total desconhecimento da existência de tais empresas.

Para comprovar as operações, a fiscalização emitiu os Termos de Intimação nº 3 e 4, solicitando os comprovantes de pagamento de quitação das notas fiscais e os lançamentos contábeis (e-fls. 102/104 e 116/117).

Por seu turno, a recorrente alegou que impugnou os autos de infração lavrados pela Receita Estadual, que não há legitimidade de a RFB fiscalizar a circulação de mercadorias, que os Termos de Intimação foram respondidos e que o auditor-fiscal não os juntou ao processo.

Depreende-se que, de fato, a fiscalização partiu de relatório e informação da mídia local sobre o suposto esquema fraudulento praticado pela recorrente. Porém, restou evidente que a autuação não se baseou apenas no relatório da fiscalização estadual, como faz

parecer crer a recorrente, mas sim em resultado de diligência fiscal realizada pela fiscalização da Receita Federal do Brasil, na qual se confirmou a inexistência das empresas e na ausência da comprovação da efetiva ocorrência das operações.

Assim, eventual impugnação do relatório produzido pela Receita Estadual não invalida o resultado da diligência fiscal, bem como eventual conclusão obtida no processo administrativo estadual não implica a mesma conclusão a ser obtida no processo aqui julgado. Quanto à competência para fiscalizar circulação de mercadorias, parece-me argumento estranho ao processo, já que a autuação se trata de créditos da não-cumulatividade das contribuições, tributos inseridos na competência da Receita Federal do Brasil.

Resta, assim, a alegação da recorrente de que as operações foram comprovadas e entregues à fiscalização, o que foi objeto, inclusive do pedido de diligência efetuado em impugnação. Todavia, conforme já analisado na preliminar arguida, cabia à recorrente produzir as provas de tais alegações, de acordo com o artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972, e não requerer diligência para que a fiscalização juntasse referidos documentos. Bastaria a recorrente, em impugnação, juntar os comprovantes de pagamento, os conhecimentos de transporte com prova do recebimento das mercadorias, do pagamento do conhecimento de transporte para, em princípio, considerar provadas suas alegações.

Mas não foi o ocorrido, já que nada apresentou em impugnação e nem em recurso voluntário, que demonstrasse a realização efetiva das operações. E esta falta de comprovação, aliada ao fato de que referidas aquisições representaram cerca de 80% das compras declaradas, contradiz a boa-fé alegada pela recorrente no tocante à fraude em questão, já que não é verossímil que a não comprovação de cerca de 80% das operações possa significar mero descontrole gerencial. Assim, entendo correta a autuação e a decisão recorrida, a qual adoto de forma complementar como razão de decidir, de acordo com o §1º do artigo 50 da Lei nº 9.784/1999 e §3º do artigo 57 do Anexo II do RICARF.

Por fim, a recorrente pede a redução das multas por configurar caráter confiscatório. Concernente a esta alegação, reitera-se a impossibilidade de conhecimento por este Conselho de arguições de inconstitucionalidade, a teor da Súmula CARF nº 2 e que a aplicação da multa de ofício encontra guarida no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, sendo sua aplicação atividade vinculada e obrigatória por parte da autoridade fiscal, nos termos do artigo 142² do CTN

² Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Processo nº 13656.721092/2015-97
Acórdão n.º **3302-006.531**

S3-C3T2
Fl. 1.890

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter a glosa sobre as peças e materiais que são utilizados como reposição e manutenção do setor produtivo, seja em máquinas, equipamentos, veículos, seja em instalações prediais, contabilizados como custo de produção (grupo 3.3), os combustíveis e lubrificantes utilizados na coleta de insumos e para alimentação dos geradores de energia elétrica, contabilizados no grupo 3.3 e os EPI (conta 3.3.1.03.0010), constantes na planilha de e-fls. 995/1131.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède