



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13819.903576/2009-02
Recurso Voluntário
Resolução nº 3301-001.305 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de novembro de 2019
Assunto CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP - NÃO CUMULATIVIDADE
Recorrente FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem realize uma reapuração das contribuições nos termos do Parecer Normativo COSIT nº05/2018.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Ari Vendramini (Relator)

Relatório

1. Trata o presente processo de análise da Declaração de Compensação Eletrônica – DCOMP nº 24259.72535.281206.1.7.04-9026, que pretende compensar crédito oriundo de alegado pagamento a maior ou indevido a título de Contribuição ao PIS/PASEP NÃO CUMULATIVA, código de receita 6912, no valor de R\$ 54.731,77, com débitos titularizados pela requerente.
2. Foi emitido o Despacho Decisório Eletrônico de nº 831710982, às fls. 12 destes autos digitais, onde não foi homologada a compensação por inexistência de crédito, informando que, pelas características do DARF informado como documento relativo ao pagamento a maior ou indevido, foram localizados pagamentos integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, ou seja, o valor do DARF estava integralmente alocado a débito declarado em DCTF, não estando disponível para que o seu valor fosse utilizado como crédito a ser compensado.

Fl. 2 da Resolução n.º 3301-001.305 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13819.903576/2009-02

3. Contra este Despacho Decisório Eletrônico a requerente apresentou Manifestação de Inconformidade (fls.16/23) , acompanhada de documentos (fls. 24/644)

4. A DRJ/RIBEIRÃO PRETO apreciou as razões de defesa, no Acórdão nº 14-86.996, do qual adoto e reproduzo o relatório :

Trata-se da Declaração de Compensação Eletrônica (DCOMP) nº 24529.72535.281206.1.7.04-9026, relativa a crédito de Pagamento Indevido e/ou a Maior (PGIM) de Pis/Pasep na sistemática não cumulativa (cód. 6912), do PA 31/10/2004, no valor originário na data da transmissão de R\$ 54.731,77, recolhido em 12/11/2004, mediante DARF no valor original de R\$ 54.731,77.

*Conforme **Despacho Decisório Eletrônico (DDE)** o direito creditório não foi reconhecido com o fundamento de que o pagamento apontado foi integralmente alocado a débito confessado em DCTF, não restando crédito disponível para compensação.*

A contribuinte foi cientificada do Despacho Decisório Eletrônico (DDE), por via postal, em 28/04/2009. Em 27/05/2009 a interessada apresentou manifestação de inconformidade, acompanhada de documentos.

*Após alegar a tempestividade da defesa e requerer a suspensão da exigibilidade dos débitos cuja compensação não foi homologada, alega, em síntese, ter incorrido em erro no preenchimento das declarações (DACon - doc. 02 e DCTF - doc. 03), tendo procedido a retificação do DACon para computar créditos antes não aproveitados a título de **Serviços Utilizados como Insumo** e de **Fretes Pagos nas Operações de Venda**.*

Entende que a ausência da DCTF retificadora não tem o condão de inviabilizar o direito ao crédito que julga existente.

Diz que, em decorrência da legislação nova e confusa, bem como das inúmeras obrigações principais e acessórias a que está sujeita, não estava se beneficiando dos créditos citados.

Esclarece que, ao constatar o equívoco, promoveu a revisão e a correção da apuração da contribuição, consoante planilha anexa (doc. 04), de forma a aproveitar os créditos cuja origem se encontra nas notas fiscais acostadas à defesa (doc. 05), apresentadas por amostragem diante da enorme quantidade de documentos, bem como apresentou o DACon retificador (doc. 06), passando a compensar os valores recolhidos a maior.

Detalha os recolhimentos feitos no período, sob dois códigos distintos de arrecadação (não cumulativo e cumulativo), suas vinculações às declarações apresentadas, bem como os saldos resultantes dos pagamentos tidos por indevidos, consoante demonstrado na planilha apresentada (doc. 04).

Julga que, ao ser demonstrada a existência do crédito, o débito compensado está extinto, nos termos do art. 156, II, do Código Tributário Nacional - CTN.

Ao final, requer perícia com a indicação dos quesitos e do seu perito.

Consta dos autos ofício da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) comunicando a existência do Protesto Judicial nº 2009.61.14.003740-1, em tramitação na 2ª Vara Federal de São Bernardo do Campo/SP, proposto pela contribuinte com o objetivo de

interromper o prazo prescricional de alguns créditos alvos de Declaração de Compensação (39 DCOMP), em cuja ação não há contraditório, nada demandando daquela PGFN.

Encaminhados os autos para julgamento, decidiu-se pela sua conversão em diligência, conforme Resolução da 3ª Turma da DRJ/CPS, de 21/11/2011, por se entender que a interessada iniciou a prova do direito creditório que afirma possuir, à vista das notas fiscais trazidas por amostragem (diante da grande quantidade de documentos) e das informações no DACON original e retificador, requerendo-se a seguinte análise fiscal:

“VOTO

(...)

Desse modo, e a fim de assegurar o exercício do direito à ampla defesa e garantir a instância de julgamento, voto pela conversão do julgamento em diligência, para que a autoridade administrativa diligencie no sentido de verificar, intimando, se for o caso, a contribuinte à apresentação dos documentos para tanto, se os valores que constam no Dacon retificador têm suporte documental, avaliando se os dispêndios com serviços correspondem a insumos geradores de créditos da não cumulatividade, bem como atestando se os valores dos fretes contratados correspondem a transporte vinculado à operação de venda cujo ônus foi suportado pela interessada, aferindo, assim, a validade e a dimensão do direito de crédito utilizado na DCOMP destes autos.

Ao final elaborar relatório circunstanciado sobre o resultado da diligência, dela cientificando a interessada e abrindo-lhe novo prazo de trinta dias para que possa aditar sua manifestação, se for de seu interesse.”

Em atendimento, foi elaborada a Informação Fiscal abaixo, em resumo:

“...

2. Com fito de avaliar o disposto no parágrafo anterior, intimou-se a requerente, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 674 de 01/11/2012, cuja cópia encontra-se anexa ao presente processo. Na referida intimação foi solicitado a requerente o que segue:

Apresentar em arquivos digitais as notas fiscais de serviço abrangidas no conceito de insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda que deram origem aos créditos de COFINS e PIS apresentados nas DACONs dos seguintes períodos de apuração: 05/04, 07/04, 10/04, 12/04, 05/05, 11/05, 12/05, 01/06, 02/06, 03/06, 04/06, 06/06, 07/06 e 08/06.

Apresentar em arquivos digitais os conhecimentos de transportes referentes aos fretes pagos nas operações de venda que deram origem aos créditos de COFINS e PIS apresentados nas DACONs dos seguintes períodos de apuração: 05/04, 07/04, 10/04, 12/04, 05/05, 11/05, 12/05, 01/06, 02/06, 03/06, 04/06, 06/06, 07/06 e 08/06.

Apresentar os arquivos digitais da contabilidade e do relacionamento entre as contas da contabilidade e os

tributos federais, referentes aos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006.

3. Em 21 de agosto de 2012 a requerente protocolizou documento solicitando dilação do prazo para o dia 11/09/2012. Em 13 de setembro de 2012, a contribuinte protocolizou documento apresentado o que segue:

"Encaminho em DVD-R os arquivos que contém a relação analítica de notas fiscais de aquisição de serviços e fretes para os períodos de: maio/julho/outubro de 2004, maio/novembro/dezembro de 2005 e janeiro/fevereiro/março/abril/junho/julho/agosto de 2006. Ademais, no arquivo "RESUMO_FISCALIZAÇÃO" apresentamos sumário dos créditos descontados (pasta Resumo) e as respectivas notas fiscais objeto de apropriação dos créditos sobre serviços (Pasta 1.1 a 1.3). Encaminhamos no que tange à frete, arquivos em formato txt, contendo a relação analítica das notas fiscais de aquisições, que serviram de base para desconto de créditos das contribuições, com os respectivos valores de crédito gerados por nota fiscal."

4. Tendo em vista o porte da empresa e a vultosa quantidade de documentos fiscais, fez-se necessária a reintimação da requerente, para que entregasse em meio digital arquivos em layout específico, os quais possibilitassem a confirmação dos valores declarados como origem dos créditos a descontar a partir de confronto com os valores declarados nos DACONs e verificação da adequação dos itens utilizados como crédito com a legislação vigente, e que servisse de parâmetro para posterior seleção por amostragem de documentos fiscais e confronto com os documentos de suporte. Assim, com base no disposto na Instrução Normativa nº 86, de 22 de outubro de 2001, mais especificamente em seu art. 3º, § 2º, expediu-se nova intimação, solicitando que a requerente entregasse em meio digital e em layout específico, conforme minuciosamente detalhado nos anexos 1 e 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 78 de 31 de janeiro de 2013, as informações relativas ao PIS e COFINS dos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006. A referida intimação e os respectivos anexos encontram-se vinculados ao presente processo.

Art. 3º Incumbe ao Coordenador-Geral de Fiscalização, mediante Ato Declaratório Executivo (ADE), estabelecer a forma de apresentação, documentação de acompanhamento e especificações técnicas dos arquivos digitais e sistemas de que trata o art. 2º.

(...)

§ 2º A critério da autoridade requisitante, os arquivos digitais poderão ser recebidos em forma diferente da estabelecida pelo Coordenador-Geral de Fiscalização, inclusive em decorrência de exigência de outros órgãos públicos.

(...)

5. A requerente, consoante documentos em anexo ao presente processo, solicitou sucessivas prorrogações de prazo para a entrega da documentação solicitada, **sendo os últimos arquivos digitais apresentados em 23/07/2013.**

6. Dá análise da documentação apresentada, **constatou-se que os arquivos entregues no layout solicitado estavam incompletos, deixando a requerente de preencher informações chaves para confirmação dos créditos de PIS e COFINS informados nos DACONs retificadores, relativos aos Serviços Utilizados como Insumos e Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda.**

7. Dentre as informações não apresentadas e fundamentais para avaliação das retificações dos DACONs **pode-se citar a falta, quase que completa, do preenchimento do campo CFOP e o não preenchimento do campo relativo ao número do registro correspondente ao frete vinculado a nota fiscal,** consoante demonstra-se abaixo:

...

8. **Também, constatou-se que a totalidade dos registros apresentados nos arquivos digitais referem-se a rubrica do DACON relativa a "Bens Utilizados como Insumos", ou seja, nenhum registro faz referência à rubrica "Serviços Utilizados como Insumos" ou "Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda", conforme demonstrado nas planilhas acima.**

9. O conceito jurídico de serviço utilizado com insumo está formalizado em atos legais que compõem a legislação tributária e têm efeito vinculante para os agentes públicos que compõem a Administração Tributária Federal, entende-se com serviço utilizado como insumo aqueles diretamente aplicados ou consumidos na fabricação ou produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços, dito isso, **fica evidente a necessidade de verificação se a origem dos créditos utilizados como insumos de serviços utilizados como insumos correspondem ao conceito de insumo disposto pela legislação tributária, fato esse impossível de ser evidenciado pela observação dos documentos entregues pela requerente em resposta a primeira intimação, pois esses não trazem informações relativas ao código fiscal de operações e prestações (CFOP), código do serviço, conforme cadastro adotado pela empresa, ou descrição do serviço, não fornecendo, portanto, nenhum parâmetro para verificação da adequação com a legislação tributária ou seleção por amostragem para verificação com a documentação de suporte.**

10. Como já mencionado anteriormente, **o fato descrito anteriormente levou a reintimação da requerente, solicitando a requerente que entregasse as informações relativas ao PIS e COFINS em layout que permitisse o cotejamento das informações com a legislação tributária de aplicação. Todavia, os arquivos**

foram entregues incompletos e demonstram apenas operações relacionadas a rubrica "Bens Utilizados como Insumos".

11. Relativamente aos créditos com origem em fretes nas operações de venda, sua verificação passa pela análise da vinculação entre o conhecimento de

transporte e a nota fiscal de venda. Dessa forma, não é possível determinar o montante dos créditos gerados a partir de fretes nas operações de venda com base na documentação entregue pela requerente, uma vez que nenhum dos documentos digitais entregues pela requerente demonstram a referida vinculação.

12. Abaixo demonstra-se tabela com os períodos designados para diligência, valores constantes das DACONs originais e retificadoras relativos as rubricas "Serviços Utilizados como Insumos" e "Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda" e valores confirmados pelos documentos digitais:

13. É o que nos cumpre informar, colocamo-nos a disposição para quaisquer esclarecimentos que forem necessários.”(destaques acrescidos)

Cientificada dessa Informação Fiscal, a contribuinte apresentou petições buscando atender os termos das intimações emitidas quando da diligência fiscal. Seguiram-se, ainda, duas outras petições da interessada. A juntada eletrônica dessas petições nos autos foi aceita pela então Relatora, ressaltando-se no e-processo que estava reservada ao julgamento a sua admissibilidade e análise.

Em análise dos autos para julgamento, aquela Relatora decidiu, mais uma vez, pela sua conversão em diligência, mediante a Resolução da 16ª Turma da DRJ/RPO, de 27/04/2015, assim fundamentada:

“VOTO

Conforme relatado, a diligência fiscal concluiu, em síntese, pela impossibilidade de verificar a procedência dos créditos com base nos arquivos e documentos apresentados pela contribuinte durante aquele procedimento.

Cientificada do resultado dos trabalhos fiscais, a contribuinte apresentou petição requerendo novo prazo de trinta dias para a apresentação dos arquivos tal como solicitados nas intimações fiscais. Os autos foram, então, remetidos para apreciação desta Turma de Julgamento, e, antes de sua distribuição para análise, e dentro daquele prazo de trinta dias solicitado, a contribuinte apresentou nova petição informando a finalização dos arquivos, e que tais estariam consignados em CD anexo. Dias depois apresentou petição noticiando a entrega de CD gravado em formato diverso, bem como cópia de recibo de entrega de arquivos digitais.

De plano, observe-se que não constam quaisquer arquivos eletrônicos anexados a essas petições nestes autos. Por outro lado, como nelas existem elementos que indiquem sua formalização física em unidade da RFB, é necessário esclarecer se tais arquivos foram efetivamente entregues e constam naquela unidade.

No que tange as petições apresentadas após a ciência da Informação Fiscal, nota-se que consistem, na realidade, em

tentativa da contribuinte de atender as informações solicitadas na diligência, viabilizando a análise dos créditos em litígio nestes autos.

Nesse contexto, e a fim de assegurar o exercício do direito à ampla defesa e garantir a instância de julgamento, voto pela conversão do julgamento em nova diligência, para que a autoridade administrativa:

- **verifique a recepção dos arquivos eletrônicos mencionados pela contribuinte nas petições juntadas após a ciência da informação fiscal;**

- **localizados os arquivos mencionados nas petições, proceda à sua análise, considerando-se ainda as informações prestadas pela interessada naquela petição aqui formalizada em (...), para verificar se os valores que constam no Dacon retificador têm suporte documental**, avaliando se os dispêndios com serviços correspondem a insumos geradores de créditos da não cumulatividade, bem como atestando se os valores dos fretes contratados correspondem a transporte vinculado à operação de venda cujo ônus foi suportado pela interessada, **aferindo, assim, a validade e a dimensão do direito de crédito utilizado na DCOMP destes autos;**
- **intime a contribuinte a apresentar outros documentos que se fizerem necessários, se for o caso;**

- **ao final elaborar relatório circunstanciado sobre o resultado da diligência, dela cientificando a interessada e abrindo-lhe novo prazo de trinta dias para que possa aditar sua manifestação, se for de seu interesse.**

Após, retornem-se os autos para prosseguimento.” (destaques acrescidos)

Enviado à autoridade preparadora, o processo retornou para julgamento apenas com a seguinte informação no despacho de encaminhamento:

“DESPACHO DE ENCAMINHAMENTO

Por questão de economia processual, os documentos emitidos nesta fase, tanto nosso como a resposta do contribuinte, estão acostados no processo nº 13819.903588/2009-29, inclusive os arquivos dos CDs a nos encaminhados.

Resoluções nº 14-3.349 a 3.389, 3.391 a 3.398 e 3.400 -16ª Turma da DRJ/RPO.

DATA DE EMISSÃO : 14/07/2016”

A então Relatora da Resolução da 16ª Turma da DRJ/RPO assim se pronunciou a respeito do despacho de encaminhamento supra, mediante despacho de 05/08/2016, agora da 14ª Turma da DRJ/RPO, dirigido à Delegada da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Ribeirão Preto/SP:

“Senhora Delegada,

Trata-se de Declaração de Compensação – DCOMP não homologada após procedimento de auditoria eletrônica.

Os autos foram enviados à DRF de origem para realização de diligência, nos termos da Resolução de Turma a eles anexada.

Fl. 8 da Resolução n.º 3301-001.305 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13819.903576/2009-02

Sem prestar quaisquer esclarecimentos adicionais, a DRF de origem devolveu-os para apreciação desta DRJ mediante despacho do e-processo nos seguintes termos:

Por questão de economia processual, os documentos emitidos nesta fase, tanto nosso como a resposta do contribuinte, estão acostados no processo nº 13819.903588/2009-29, inclusive os arquivos dos CDs a nos encaminhados Resoluções nº 14-3.349 a 3.389, 3.391 a 3.398 e 3.400 -16ª Turma da DRJ/RPO.

O processo nº 13819.903588/2009-29 foi devolvido à DRF de origem para cumprimento da diligência que nele antes fora requisitada.

Em face do exposto, proponho que os presentes autos sejam também devolvidos à DRF de origem para cumprimento da diligência aqui solicitada.

Solicita-se ainda à DRF jurisdicionante que ao final dos trabalhos proceda-se à anexação das informações apuradas no procedimento em cada processo, nos termos da legislação processual vigente, sem prejuízo de juntada ou apensação caso se verifique que os elementos do direito de crédito e do processo assim permitam.”

Devolvidos os autos para atendimento da diligência requerida, foi elaborada a Informação Fiscal DRF/SBC/SEORT, abaixo transcrita:

(...)

RELATÓRIO:

1 Tratam os autos de declarações de compensação apresentadas com base em supostos créditos de PIS e COFINS dos períodos de apuração listados na Tabela 1. Neste documento, tratar-se-á especificamente o Processo nº 13819.903576/2009-02.

(...)

ANÁLISE:

10 A primeira demanda a ser cumprida é verificar se os arquivos eletrônicos mencionados pela parte interessada na petição apresentada em abril de 2015 foram efetivamente recebidos.

11 A resposta é afirmativa. Os arquivos relacionados no Recibo de Entrega de Arquivos Digitais (READ) de Código de Identificação Geral do(s) Arquivo(s) nº c3072933-f8e6312c-37f8e81d-9033b4ba foram recebidos nesta unidade da RFB.

12 Os dados foram tratados nos sistemas da RFB1. Os arquivos são os seguintes:

13 Destaque-se:

13.1 Causa estranheza a diferença² de quantidade total de documentos fiscais geradores de créditos da COFINS e de documentos fiscais geradores de créditos do PIS. Ademais, a diferença não se restringiu à quantidade de documentos fiscais. Ocorreram também divergências de valor significativas, que serão tratadas mais à frente (Vide item 23.3).

13.2 A enorme quantidade de documentos fiscais inviabiliza a conferência dos documentos fiscais em sua totalidade, sendo necessária a seleção de uma amostra representativa para cada período de apuração.

14 A segunda demanda é “verificar se os valores que constam no DACON retificador tem suporte documental, avaliando se os dispêndios com serviços correspondem a insumos geradores de créditos da não cumulatividade, bem como atestando se os valores dos fretes contratados correspondem à operação de venda cujo ônus foi suportado pela interessada, aferindo, assim, a validade e a dimensão do direito de crédito utilizado na DCOMP destes autos”.

15 As hipóteses de desconto de crédito do PIS/Pasep e da COFINS não-cumulativos encontram-se previstas, com igual teor, respectivamente no art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, a saber:

(...)

• Crédito pleiteado referente a “fretes pagos nas operações de venda”:

16 Como mencionado na Informação Fiscal citada no item 8, a verificação dos créditos oriundos das operações de venda passa pela análise da vinculação entre o conhecimento de transporte e a nota fiscal de venda. O campo “Número do Registro correspondente ao frete”, do layout específico solicitado no Termo de Intimação Fiscal nº 078/2013 (fls. ...), não foi preenchido em nenhum dos arquivos relacionados no item 11.

17 Assim, apesar de ser uma hipótese prevista no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, não é possível determinar o montante dos créditos gerados a partir de fretes nas operações de venda, pois a requerente não demonstrou a vinculação entre conhecimentos de transporte e notas fiscais de venda.

• Crédito pleiteado referente a “serviços utilizados como insumo na produção”:

18 O termo “insumo”, para fins de geração de direito a créditos a serem descontados PIS/Pasep e da Cofins devida na sistemática de apuração não cumulativa, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem e/ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como 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 fim.

19 No caso em pauta, a requerente pretende comprovar “serviços utilizados como insumo”, que no DACON seriam computados nos seguintes campos:

19.1 DACON Ano-Calendário 2004: Linha 03 da Ficha 04 (PIS/PASEP) e Linha 03 da Ficha 06 (COFINS)

19.2 DACON Ano-Calendário 2005: Linha 03 da Ficha 06 (PIS/PASEP) e Linha 03 da Ficha 12 (COFINS)

19.3 DACON Ano-Calendário 2006: Linha 03 da Ficha 6-A (PIS/PASEP) e Linha 03 da Ficha 16-A (COFINS)

20 Tratadas as informações citadas no item 12, foi selecionada uma amostra significativa de documentos fiscais de cada período de apuração, que *supostamente comprovaria despesas de serviços utilizados como insumo na produção.*

21 *O critério adotado para composição das amostras foi o valor da operação pois uma pequena quantidade de documentos fiscais corresponde à maior parte do crédito pleiteado. O percentual do crédito pleiteado abarcado pelas amostras foi o seguinte:*
(...)

22 A requerente foi intimada, através do TERMO DE INTIMAÇÃO DRF/SBC/SEORT nº 1329/2017 (fls....), ciência em 29/11/2017, a apresentar os documentos fiscais selecionados, tendo sido concedido o prazo inicial de 20 (vinte) dias para resposta. A requerente solicitou, em 19/12/2017, prorrogação de prazo, que foi concedida. Findo o prazo adicional, em alguns processos houve novo pedido de prorrogação (na última semana de janeiro de 2018) que foi deferido, mas a requerente foi informada de que não haveria novas prorrogações de prazo.

23 *Algumas considerações importantes antes de iniciar a análise dos documentos fiscais propriamente ditos:*

23.1 Documentos não apresentados:

Diversos documentos fiscais não foram apresentados.

23.2 Documentos ilegíveis:

A requerente apresentou os documentos na forma digital (isto é, documentos digitalizados), pautando-se para tanto no que dispõe a Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012, que dispõe sobre a elaboração e o arquivamento de documentos em meios eletromagnéticos. Destaque-se, no entanto, o que estabelece o caput do Art. 3º e no Art. 6º da referida lei:

“Art. 3º O processo de digitalização deverá ser realizado de forma a manter a integridade, a autenticidade e, se necessário, a confidencialidade do documento digital, com o emprego de certificado digital emitido no âmbito da Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP - Brasil. [...]

Art. 6º Os registros públicos originais, ainda que digitalizados, deverão ser preservados de acordo com o disposto na legislação pertinente. ”

Contudo, vários documentos apresentados pela parte interessada não observaram o disposto no art. 3º, senão, vejamos:

(...)

23.3 Divergências de valor:

Fl. 11 da Resolução n.º 3301-001.305 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13819.903576/2009-02

Outros documentos foram informados com divergências consideráveis de valor.

Um exemplo é o Documento Fiscal Mod. 01 Nº 000149 emitido pelo CNPJ nº 03.534.795/0002-97 tendo como participante a pessoa jurídica de CNPJ nº 03.470.727/0002-01.

No arquivo “Rfederal_cofjul04 OK.txt” a empresa informa que o valor do documento seria R\$ 82.918,89, sendo esta a base de cálculo da COFINS, que geraria um crédito de COFINS de R\$ 6.301,84.

No entanto, no arquivo “Rfederal_pisjul04 OK.txt”, o mesmo documento é informado com o valor de R\$ 183,10 (valor da Base de Cálculo do PIS), gerando um crédito de PIS no valor de R\$ 3,02. Note-se a diferença considerável entre os dois valores.

Apresentado o documento fiscal, verificou-se que o valor correto é R\$ 183,10 (Vide fl. 419 do Processo nº 13819.903585/2009-95).

23.4 Emissão diferente do Período de Apuração (P.A.):

O mesmo documento fiscal citado no item 23.3 apresenta outra divergência: trata-se de uma operação que estaria gerando crédito no período de apuração Julho/2004, mas a emissão ocorreu em junho/2004.

23.5 Documentos fiscais referentes a compras:

*Alguns documentos fiscais são referentes a **aquisição de materiais**, sendo incorreto o enquadramento nos campos citados no item 18 deste relatório (“Serviços utilizados como insumos”). É o caso, por exemplo, do documento fiscal juntado à fl. 287 do Processo nº 13819.903582/2009-51:
(...)*

*24 Quanto aos demais documentos fiscais, foram analisadas “ipsis litteris” as informações neles constantes, em especial os registros constantes no campo “**Descrição**”.*

25 De todas as descrições analisadas, somente três tipos de serviço poderiam, à primeira vista, ser enquadrados no inciso II do Art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, a saber:

25.1 Serviço de logística interna

25.2 Serviço de transporte

25.3 Serviço de manutenção

26 Faz-se necessária uma análise detalhada de cada um destes casos para confirmar a possibilidade de considerá-los como crédito de PIS/Pasep e COFINS.

26.1 Documentos fiscais referentes a Serviço de Logística Interna:

Uma parte considerável dos documentos fiscais apresentados traz no campo “descrição” o registro genérico de “Logística Interna”. A COSIT recentemente se manifestou sobre a matéria e

editou a Solução de Consulta nº 434, de 17 de janeiro de 2017, cuja ementa segue transcrita:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

EMENTA: CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇO DE LOGÍSTICA. IMPOSSIBILIDADE. ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA CONTIDOS NO SERVIÇO DE LOGÍSTICA. POSSIBILIDADE. TRANSPORTE DE MERCADORIAS PELOS CORREIOS. POSSIBILIDADE.

Os valores pagos por serviço global de logística (que abrange diversos serviços, tais como armazenamento, inspeção de mercadorias, controle de estoque, embalagem, classificação, procedimentos para importação e exportação, transporte e distribuição, devolução, processamento de dados, etc) não permitem a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, por falta de previsão legal.

Contudo, o fato de o pagamento pelos diversos serviços englobados no serviço de logística estar inserido na execução de um contrato global não inviabiliza a apuração de créditos em relação àqueles serviços contemplados na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que os valores relativos a cada serviço estejam expressamente discriminados e sejam razoáveis e proporcionais ante as cláusulas contratuais e as operações efetivamente praticadas.

[...]

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º, inciso IX, e 15, inciso II.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

EMENTA: CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇO DE LOGÍSTICA. IMPOSSIBILIDADE. ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA CONTIDOS NO SERVIÇO DE LOGÍSTICA. POSSIBILIDADE. TRANSPORTE DE MERCADORIAS PELOS CORREIOS. POSSIBILIDADE.

Os valores pagos por serviço global de logística (que abrange diversos serviços, tais como armazenamento, inspeção de mercadorias, controle de estoque, embalagem, classificação, procedimentos para importação e exportação, transporte e distribuição, devolução, processamento de dados, etc) não permitem a apuração de créditos da Cofins, por falta de previsão legal.

Contudo, o fato de o pagamento pelos diversos serviços englobados no serviço de logística estar inserido na execução de um contrato global não inviabiliza a apuração de créditos em relação àqueles serviços contemplados na legislação da Cofins, desde que os valores relativos a cada serviço estejam expressamente discriminados e sejam razoáveis e proporcionais ante as cláusulas contratuais e as operações efetivamente praticadas.

[...]

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º, inciso IX.” [grifou-se]

No caso em pauta, a descrição genérica inviabiliza a apuração de créditos em relação àqueles serviços contemplados na legislação do PIS/Pasep e da COFINS. Não podem, portanto, ser enquadrados nos campos do DACON citados no item 19, por falta de previsão legal.

26.2 Documentos fiscais relativos a “Serviço de transporte”:

Tal como no caso da logística interna, os documentos fiscais referentes a serviço de transporte trazem registros genéricos, tais como “Serviço de transporte conforme relação de despachos”, “Serviço de transporte conforme requisição” e “Serviço de transporte estritamente municipal”.

Impossível verificar se foram efetivamente utilizados na produção de bens destinados à venda e/ou na prestação do serviço da atividade fim. Também não podem, portanto, ser enquadrados nos campos do DACON citados no item 19, por falta de previsão legal.

26.3 Documentos fiscais relativos a “Manutenção”:

Quanto aos serviços de manutenção, a primeira observação é que na maior parte dos documentos fiscais encontra-se registrado em conjunto com outros serviços que não se enquadram no conceito de serviço utilizado como insumo (inciso II do Art. 3º da Lei nº 10.833/2003), como por exemplo:

- “PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONserto, RESTAURAÇÃO, MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO, PRESTADOS NA FÁBRICA DE TAUBATÉ”*
- “LOCAÇÃO DE PÁTIO EXTERNO P/ ARMAZENAGEM DE CAMINHÕES 0KM EM ÁREA DE 33420M2 COM ILUMINAÇÃO, INFRA-ESTRUTURA, SEGURANÇA E MANUTENÇÃO DO PÁTIO - SEGURO DE UNIDADES ARMAZENADAS, EM PÁTIO EXTERNO PARA CAMINHÃO”*

Assim, tal como no caso do serviço de “Logística interna”, tem-se aqui a impossibilidade de verificar os valores dispendidos com manutenção que foram efetivamente utilizados na produção de bens destinados à venda e/ou na prestação do serviço da atividade fim. Também não podem, portanto, ser enquadrados nos campos do DACON citados no item 19, por falta de previsão legal.

CONCLUSÃO:

27 De todo exposto conclui-se que os documentos apresentados e as informações prestadas são insuficientes para comprovar os créditos pleiteados nas DCOMP listadas na Tabela 1, de PIS/COFINS não-cumulativos, apurados nos DACON retificadores dos respectivos

períodos de apuração relativos a *serviços utilizados como insumos e a fretes pagos na operação de venda cujo ônus foi suportado pela interessada.*

28 Segue anexo a esta Informação Fiscal, e dela é parte inseparável, relatório completo com a análise dos documentos fiscais apresentados, referentes a todos os processos listados na Tabela 1, organizado por período de apuração.

29 Fica a requerente ciente do teor desta Informação Fiscal, bem como da possibilidade de apresentar suas alegações, caso haja interesse, no prazo de até 30 (trinta) dias após a ciência. Em seguida, o processo seguirá para o órgão julgador.

A contribuinte tomou ciência da Informação Fiscal acima em 13/03/2018, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem no e-processo. Em 12/04/2018 a interessada apresentou aditamento à manifestação de inconformidade, acompanhado de documentos, em oposição ao resultado da Informação Fiscal supra.

Após breve resumo dos fatos, afirma causar estranheza a afirmação da DRF/SBC no que tange "a diferença de quantidade total de documentos fiscais geradores de créditos da COFINS e de documentos fiscais geradores de créditos do PIS", tendo em vista o seu conhecimento de que a alíquota da COFINS não cumulativa (7,6%) é muito superior à alíquota do PIS não cumulativo (1,65%), razão pela qual, dependendo do valor da mercadoria, o crédito gerado para a COFINS é significativo, sendo inexpressivo para o PIS, de modo que só foi aproveitado o crédito da COFINS (doc. 01). Julga, assim, restar esclarecida a primeira (e improcedente) ressalva fiscal.

Quanto à segunda ressalva fiscal, salienta que "a enorme quantidade de documentos fiscais" é compreensível, por se tratar de indústria automobilística, fato que entende ter provocado uma enorme má vontade por parte da fiscalização encarregada da diligência, que resolveu se ater às notas fiscais de maior valor, conforme consta do item 21 da Informação Fiscal.

Julga ser inverídica a conclusão do Auditor Fiscal de que "uma pequena quantidade de documentos fiscais corresponde à maior parte do crédito pleiteado", pois "a maior parte do crédito pleiteado decorre de frete, distribuído em 234.913 Notas Fiscais, enquanto que as Notas Fiscais de Serviço selecionadas por amostragem, com base no maior valor da operação, representam pequena parte do crédito pleiteado distribuído em 11.678 Notas Fiscais" (doc. 02).

E que, não obstante ter sido alertada desse fato, a fiscalização resolveu dar andamento à diligência de acordo com o critério mencionado, com a consequente incorreção do seu resultado e em flagrante prejuízo à interessada.

No que tange ao "crédito pleiteado referente a 'fretes pagos nas operações de venda'", reitera que a fiscalização não quis verificar as notas fiscais, porque o valor de cada operação não é muito expressivo, limitando-se à análise do "layout específico" dos arquivos eletrônicos

solicitados e entregues pela interessada, chegando à errada conclusão de que "...não é possível determinar o montante dos créditos gerados a partir de fretes nas operações de venda, pois a requerente não demonstrou a vinculação entre conhecimentos de transporte e notas fiscais de venda."

Pretende demonstrar, por meio de amostras em anexo (doc. 03), que no conhecimento de transporte consta o nome da transportadora e o número do chassi dos veículos, informações que também constam da Nota Fiscal de Venda, sendo perfeitamente possível o vínculo entre o conhecimento de transporte e a nota fiscal de venda.

Conclui, contrariamente ao que sustenta a fiscalização, ser possível a determinação do montante dos créditos relativos a frete nas operações de venda, devendo ser reconhecido e aproveitado pela interessada.

Com relação ao "crédito pleiteado referente a 'serviços utilizados como insumo na produção'", destaca que no item 23.3 da Informação Fiscal tomou-se como exemplo o documento fiscal Mod. 1, nº 000149, emitido pelo CNPJ nº 03.534.795/0002-97, para a fiscalização afirmar que "documentos foram informados com divergências consideráveis de valor", pois em um dos arquivos teria sido apontado como valor do citado documento fiscal a quantia de R\$ 82.918,89 (sendo essa a base de cálculo da COFINS) e no outro arquivo teria sido apontado o valor de R\$ 183,10 (tomado como base de cálculo do PIS).

Acusa equivocada a conclusão fiscal, pois, conforme cópias em anexo, tratam-se de documentos fiscais distintos, emitidos por fornecedores distintos e CNPJ diferentes (doc. 04).

Com relação à conclusão exposta no item 23.5 da Informação Fiscal, de que há documentos fiscais referentes a aquisição de materiais e não de serviços, não sendo possível o enquadramento como créditos sob a rubrica serviços utilizados como insumos, a contribuinte ressalta:

No entanto, considerando-se que as Leis nº's 10637/2002 e 10833/2003 permitem o aproveitamento de créditos de PIS e da COFINS em relação a bens utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, independentemente do equivocado enquadramento como "créditos relativos a serviços utilizados como insumos", a peticionária faz jus a esses créditos por, repete-se, se tratar de créditos relativos a produtos utilizados como insumos. (destaques do original)

Passando aos itens da Informação Fiscal 26.1 "Documentos fiscais referentes a Serviço de Logística Interna"; 26.2 "Documentos fiscais relativos a 'Serviço de transporte'" e 26.3 "Documentos fiscais relativos a 'Manutenção'", nos quais a fiscalização sustenta que os documentos fiscais trazem registros genéricos no campo "descrição", razão pela qual não se pode apurar se esses serviços, de fato, caracterizam insumos utilizados na produção de bens a ensejar apuração de créditos, a

contribuinte acusa que, a partir da análise das notas fiscais (doc. 05), verifica-se tratar de serviços, tais como estacionamento, patiameto, armazenagem e movimentação de veículos, transporte de unidades, movimentação de unidades, todos imprescindíveis ao processo produtivo da interessada, razão pela qual não há como se afastar o direito ao crédito.

Nesse sentido, destaca a recente decisão proferida pela Colenda Primeira Seção do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170, ocorrido em 22/02/2018, em que se definiu, em sede de recurso repetitivo, que as empresas podem considerar insumo tudo o que for essencial para o “exercício estatutário da atividade econômica”, sendo declaradas ilegais as Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, porque restringiam o conceito de insumo, violando o princípio da não cumulatividade.

Ressalta, também, o acórdão nº 9303006.110, proferido, em 12/12/2017, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento de Recurso Especial interposto pelo contribuinte, que reconheceu o direito ao crédito de PIS e da COFINS relativo a frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, tendo em vista a sua essencialidade à atividade da empresa.

E requer a aplicação de tal entendimento aos serviços de logística interna, de transporte e de manutenção contratados pela peticionária e objeto dos documentos fiscais analisados na diligência, pois indiscutivelmente são imprescindíveis ao regular desenvolvimento das suas atividades industriais.

Encerra concluindo que, diante de todas as inconsistências apontadas na Informação Fiscal, seja determinada à DRF/SBC efetuar as devidas correções, a fim de que possa ser concluído o julgamento de todos os processos administrativos relacionados ao tema, que aguardam solução desde 2009.

5. A DRJ/RPO ementou desta forma o Acórdão :

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/10/2004

DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO. COMPETÊNCIA. PEDIDO DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

No que tange ao efeito suspensivo das defesas apresentadas, relativamente aos débitos compensados, é matéria fora da competência da DRJ, a qual se restringe, no presente caso, ao julgamento, em primeira instância, dos processos administrativos fiscais de manifestação de inconformidade do sujeito passivo contra apreciações das autoridades competentes relativos à compensação.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

A prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição e de ressarcimento e/ou à compensação, compete ao sujeito passivo.

PROVA.

Fl. 17 da Resolução n.º 3301-001.305 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13819.903576/2009-02

A prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.
DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de diligência quando presentes elementos suficientes para formar a convicção do julgador.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/10/2004

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/10/2004

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os custos, encargos e despesas expressamente previstos na legislação de regência.

CRÉDITO. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos no regime não cumulativo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente como aqueles bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

CRÉDITO. ARMAZENAGEM E FRETE.

O estabelecimento industrial somente poderá descontar créditos calculados em relação à armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Mantém-se a glosa relativa ao crédito correspondente ao frete nas operações de venda, diante da inviabilidade da análise fiscal pela falta de apresentação dos arquivos digitais em layout específico.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

6. Irresignada, a então impugnante, apresentou recurso voluntário, onde, repisando os argumentos trazidos em sede de manifestação de inconformidade, em síntese, alega:

I – DA TEMPESTIVIDADE

II – DOS FATOS

III – DO MÉRITO

III A – DO CRÉDITO DECORRENTE DE FRETE

III B – DO CRÉDITO DECORRENTE DE SERVIÇOS CONTRATADOS PELA RECORRENTE

III C – DO CRÉDITO DECORRENTE DE MATERIAIS ADQUIRIDOS PELA RECORRENTE

Fl. 18 da Resolução n.º 3301-001.305 - 3ª Seção/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13819.903576/2009-02

IV – DO PEDIDO

- requer que o recurso seja recebido, julgado e provido, a fim de que seja reconhecido o direito da recorrente aos créditos pleiteados e aproveitados.

7. Os autos foram então a mim distribuídos.

É o relatório.

Voto

8. O recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, sendo tempestivo dele, portanto, tomo conhecimento.

9. Na origem, a controvérsia originou-se da análise dos créditos de COFINS não-cumulativa.

10. Verifica-se, também, que o cerne da questão é a conceituação de insumos, nos termos da Lei nº 10.237/2002, que instituiu o regime de não-cumulatividade para a Contribuição para o PIS/PASEP

11. Tanto a diligente autoridade fiscal e os ilustres julgadores da DRJ/RPO adotaram o conceito de insumo mais restrito, de acordo com a legislação do IPI, definidos nas Instruções Normativas expedidas pela Secretaria da Receita Federal de nºs 247/2002 e 404/2004.

12. Destacamos alguns trechos do voto condutor do Acórdão combatido pela recorrente :

• Crédito pleiteado referente a “serviços utilizados como insumo na produção”:

18 O termo “insumo”, para fins de geração de direito a créditos a serem descontados PIS/Pasep e da Cofins devida na sistemática de apuração não cumulativa, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem e/ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como 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 fim. (fls. 659 dos autos digitais)

Como relatado, a compensação não foi homologada porque o pagamento informado estava integralmente utilizado em débito declarado em DCTF. Em sua defesa, a interessada alega erro no preenchimento das declarações DCTF e DACTON e apresenta a retificação apenas do DACTON, visando apropriar créditos de serviços utilizados como insumos e de fretes nas operações de venda, antes não computados.

A interessada apresenta em sua manifestação de inconformidade a seguinte planilha (doc. 04), demonstrativa dos créditos utilizados nas DCOMP correspondentes aos períodos de 05/2004 a 12/2006, aí inserida a DCOMP ora em litígio: manifestação de inconformidade a interessada, para além de contestar a vinculação do pagamento a débito anterior, avança na questão, expondo as razões pelas quais entende que parte do recolhimento seria indevida.

Fl. 19 da Resolução n.º 3301-001.305 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13819.903576/2009-02

O litígio administrativo, portanto, ultrapassa a questão da vinculação do recolhimento e se instaura sobre a própria razão de formação do apontado direito creditório invocado pela contribuinte.

Assim instalada a discussão, o sucesso da contribuinte em ver homologada a compensação declarada nesta instância administrativa, já fora da órbita do tratamento eletrônico, condiciona-se à comprovação da liquidez e certeza do direito de crédito, ou seja, de que o direito de crédito aproveitado na compensação tem apoio não só legal como documental.

Destaque-se que a manifestação de inconformidade embute solicitação de desconstituição de confissão de dívida anterior, sem a correspondente retificação da DCTF.

No caso em foco, em que o crédito aproveitado em declaração de compensação teria suposta origem em pagamento maior que o apurado e devido, a comprovação da certeza e liquidez do direito ata-se intimamente à necessária comprovação do erro presente em declaração prestada à Administração Tributária.

Note-se que, embora tratando de lançamento, o parágrafo que condiciona a admissão de retificadora à comprovação do erro presente em declaração anterior também se aplica aos casos em que se pretende a redução de tributo a pagar em DACTON/DCTF e, com isso, desvincular pagamento à dívida anteriormente confessada.

A contribuinte, além de contestar o conceito de insumo estabelecido nas Instruções Normativas SRF nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, que entende restritivos e em desacordo com as leis de regência da Cofins e do PIS no regime da não cumulatividade, pretende a adoção de um amplo conceito de insumo que, a seu ver, se coadunaria melhor com as disposições constitucionais sobre a matéria. (fls. 670/671/672 dois autos digitais).

13. Assim, diante da nova interpretação dada aos insumos para o cálculo de créditos das contribuições (PIS/PASEP e COFINS), é imperativo que este relator teça alguns comentários para, ao final, justificar sua proposta de diligência.

O CONCEITO DE INSUMOS NA SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA A CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP E A COFINS.

14. Tema polêmico que vem sendo enfrentado desde o surgimento do Princípio da Não Cumulatividade para as contribuições sociais, instituído no ordenamento jurídico pátrio pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que adicionou o § 12 ao artigo 95 da Constituição Federal, onde se definiu que os setores de atividade econômica que seriam atingidos pela nova e atípica sistemática da não cumulatividade seriam definidos por legislação infraconstitucional, diferentemente da sistemática de não cumulatividade instituída para os tributos IPI e ICMS, que já está definida no próprio texto constitucional. Portanto, a nova sistemática seria definida por legislação ordinária e não pelo texto constitucional, estabelecendo a Carta Magna que a regulamentação desta sistemática estaria a cargo do legislador ordinário.

15. Assim, a criação da sistemática da não cumulatividade para a Contribuição para o PIS/Pasep se deu pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, onde o Inciso II do seu artigo 3º autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços

Fl. 20 da Resolução n.º 3301-001.305 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13819.903576/2009-02

utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

16. Mais tarde, muitos textos legais surgiram para instituir novos créditos, inclusive presumidos, para serem utilizados sob diversas formas : dedução do valor das contribuições devidas, apuradas ao final de determinado período, compensação do saldo acumulado de créditos com débitos titularizados pelo adquirente dos insumos e até ressarcimento, em, espécie, do valor do saldo acumulado de créditos, na impossibilidade ser utilizados nas formas anteriores.

17. Por ser o órgão governamental incumbido da administração, arrecadação e fiscalização da Contribuição ao PIS/Pasep, a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa de nº 247/2002, onde informa o conceito de insumos passíveis de creditamento pela Contribuição ao PIS/Pasep, sendo que a definição de insumos adotada pelo ato normativo foi considerada excessivamente restritiva, pois aproximou-se do conceito de insumo utilizado pela sistemática da não cumulatividade do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no artigo 226 do Decreto nº 7.212/2010 – Regulamento do IPI , pois definia que o creditamento seria possível apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, sofrendo desgaste pelo contato com o produto a ser atingido ou com o próprio processo produtivo, ou seja, para que o bem seja considerado insumo ele deve ser matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que sofra alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

18. Consideram-se, também, os insumos indiretos, que são aqueles não envolvidos diretamente no processo de produção e, embora frequentemente também sofram alterações durante o processo produtivo, jamais se agregam ao produto final, como é o caso dos combustíveis.

19. Mais tarde, evoluiu-se no estudo do conceito de insumo, adotando-se a definição de que se deveria adotar o parâmetro estabelecido pela legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, que tem como premissa os artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda, onde se poderia inserir como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens e serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo. A doutrina e a jurisprudência concluíram que tal procedimento alargaria demais o conceito de insumo, equiparando-o ao conceito contábil de custos e despesas operacionais que envolve todos os custos e despesas que contribuem para atividade da empresa, e não apenas a sua produção, o que provocaria uma distorção na legislação instituidora da sistemática.

20. Reforçam estes argumentos na medida em que, ao se comparar a sistemática da não cumulatividade para o IPI e o ICMS e a sistemática para a Contribuição ao PIS/Pasep, verifica-se que a primeira tem como condição básica o destaque do valor do tributo nas Notas Fiscais de aquisição dos insumos, o que permite o cotejo destes valores com os valores recolhidos na saída do produto ou mercadoria do estabelecimento adquirente dos insumos, tendo-se como resultado uma conta matemática de dedução dos valores recolhidos na saída do produto ou mercadoria contra os valores pagos/compensados na entrada dos insumos, portanto os valores dos créditos estão claramente definidos na documentação fiscal dos envolvidos, adquirentes e vendedores.

21. Em contrapartida, a sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep criou créditos, por intermédio de legislação ordinária, que tem alíquotas variáveis, assumindo diversos critérios, que, ao final se relacionam com a receita auferida e não com o processo produtivo

Fl. 21 da Resolução n.º 3301-001.305 - 3ª Seção/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13819.903576/2009-02

em si, o que trouxe a discussão de que os créditos estariam vinculados ao processo de obtenção da receita, seja ela de produção, comercialização ou prestação de serviços, trazendo uma nova característica desta sistemática, a sua atipicidade, pois os créditos ou valor dos tributos sobre os quais se calculariam os créditos, não estariam destacados nas Notas Fiscais de aquisição de insumos, o que dificultaria a sua determinação.

22. Portanto, haveria que se estabelecer um critério para a conceituação de insumo, nesta sistemática atípica da não cumulatividade das contribuições sociais.

23. Há algum tempo vem o CARF pendendo para a idéia de que o conceito de insumo, para efeitos do Inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, deve ser interpretado com um critério próprio : o da essencialidade, ou seja, para a definição de insumo busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo, e a atividade realizada pelo seu adquirente.

24. Desta forma, para que se verifique se determinado bem ou serviço adquirido ou prestado possa ser caracterizado como insumo para fins de geração de crédito de PIS/Pasep, devem ser levados em consideração os seguintes aspectos :

- pertinência ao processo produtivo, ou seja, a aquisição do bem ou serviço para ser utilizado especificamente na produção do bem ou prestação do serviço ou, para torná-lo viável.
- essencialidade ao processo produtivo, ou seja, a produção do bem ou a prestação do serviço depende diretamente de tal aquisição, pois, sem ela, o bem não seria produzido ou o serviço não seria prestado.
- possibilidade de emprego indireto no processo de produção, ou seja, não é necessário que o insumo seja consumido em contato direto com o bem produzido ou seu processo produtivo.

25. Por conclusão, para que determinado bem ou prestação de serviço seja definido como insumo gerador de crédito de PIS/Pasep, é indispensável a característica de essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, para obtenção da receita da atividade econômica do adquirente, direta ou indiretamente, sendo indispensável a comprovação de tal essencialidade em relação à obtenção da respectiva receita.

26. Pondo um fim à controvérsia, o Superior Tribunal de Justiça assumiu a mesma posição, refletida no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, que se tornou emblemático para a doutrina e a jurisprudência, ao definir insumo, na sistemática de não cumulatividade das contribuições sociais, sintetizando o conceito na ementa, assim redigida :

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).

Fl. 22 da Resolução n.º 3301-001.305 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13819.903576/2009-02

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.

27.. Neste contexto histórico, a Secretaria da Receita Federal, vinculada a tal decisão por força do disposto no artigo 19 da lei nº 10.522/2002 e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, tendo como objetivo analisar as principais repercussões decorrentes da definição de insumos adotada pelo STJ, e alinhar suas ações à nova realidade desenhada por tal decisão.

28. Interessante destacar alguns trechos do citado Parecer :

9. Do voto do ilustre Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, mostram-se relevantes para este Parecer Normativo os seguintes excertos:

“39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria accidental, em termos de produto final.

40. Talvez accidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir’.

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:(...)” (fls 24 a 26 do inteiro teor do acórdão)

.....

10. Por sua vez, do voto da Ministra Regina Helena Costa, que apresentou a tese acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento, cumpre transcrever os seguintes trechos:

“Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar o regime da não-cumulatividade no que tange aos impostos, a não-cumulatividade representa autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva (...) Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de insumo (...)

(...)
Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)

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.” (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)

.....

11. De outra feita, do voto original proferido pelo Ministro Mauro Campbell, é interessante apresentar os seguintes excertos:

“Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do Pis e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferiram receitas, inclusive prestadoras de serviços (...), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço. (...)

Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de "insumos" (...) é que: 1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo); 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).

Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.

Fl. 24 da Resolução n.º 3301-001.305 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13819.903576/2009-02

Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.

(...)

Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obste a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.” (fls 50, 59, 61 e 62 do inteiro teor do acórdão)

.....
12. Já do segundo aditamento ao voto lançado pelo Ministro Mauro Campbell, insta transcrever os seguintes trechos:

“Contudo, após ouvir atentamente ao voto da Min. Regina Helena, sensibilizei-me com a tese de que a essencialidade e a pertinência ao processo produtivo não abarcariam as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos (v.g., aquisição de equipamentos de proteção individual - EPI). Nesse sentido, considero que deve aqui ser adicionado o critério da relevância para abarcar tais situações, isto porque se a empresa não adquirir determinados insumos, incidirá em infração à lei. Desse modo, incorporo ao meu as observações feitas no voto da Min. Regina Helena especificamente quanto ao ponto, realinhando o meu voto ao por ela proposto.

Observo que isso em nada infirma o meu raciocínio de aplicação do "teste de subtração", até porque o descumprimento de uma obrigação legal obste a própria atividade da empresa como ela deveria ser regularmente exercida. Registro que o "teste de subtração" é a própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.” (fls 141 a 143 da íntegra do acórdão)

.....
13. De outra banda, do voto da Ministra Assusete Magalhães, interessam particularmente os seguintes excertos:

“É esclarecedor o voto da Ministra REGINA HELENA COSTA, no sentido de que o critério da relevância revela-se mais abrangente e apropriado do que o da pertinência, pois 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.(...)

Sendo esta a primeira oportunidade em que examino a matéria, convenci-me - pedindo vênha aos que pensam em contrário - da posição intermediária sobre o assunto, adotada pelos Ministros REGINA HELENA COSTA e MAURO CAMPBELL MARQUES, tendo o último e o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO realinhado seus votos, para ajustar-se ao da Ministra REGINA HELENA COSTA.” (fls 137, 139 e 140 da íntegra do acórdão)

.....
19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado “segundo os critérios da essencialidade ou relevância”, explanados

Fl. 25 da Resolução n.º 3301-001.305 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13819.903576/2009-02

da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

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”.

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

.....
25. Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.

(grifos deste relator)

29. No âmbito deste colegiado, aplica-se ao tema o disposto no § 2º do artigo 62 do Regimento Interno do CARF – RICARF :

Artigo 62 - (.....)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei Nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

30. Assim, são insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo ou da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica

31. Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com a atividade desenvolvida pela empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS.

Conclusão

Fl. 26 da Resolução n.º 3301-001.305 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13819.903576/2009-02

32 Por todo o exposto, em que pesem as dificuldades encontradas pela Fiscalização para analisar os insumos pretendidos pela recorrente, diante de seus relatos nos relatórios de diligência efetivados, há que se considerar a nova realidade na conceituação de insumos relatada.

33 Deve ser convertido o julgamento do recurso em diligência para que a Unidade de Origem :

a) diante da nova interpretação dada ao conceito de insumos, realize uma reapuração das contribuições nos termos do Parecer Normativo COSIT nº 05/2018.

34. Deve ser elaborado relatório da análise e da reapuração efetivadas.

35. Deve ser dada ciência á empresa do relatório, concedendo-lhe prazo para manifestação.

36. Após, os autos devem retornar a este colegiado para julgamento.

É como voto

Assinado digitalmente

Ari Vendramini - Relator