



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13884.001157/2009-42
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-009.379 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2021
Recorrente EMBRAER S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. MERO ATO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE.

O MPF é um mero instrumento interno de gerenciamento, controle e acompanhamento do procedimento fiscal, em sua fase prévia à autuação, sendo que eventuais falhas em sua emissão ou prorrogação não contaminam o lançamento, implicando, em essência, que não atingem a competência impositiva e vinculada dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil.

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação da existência do direito creditório.

NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO COM ALÍQUOTA ZERO. ALCANCE DO ARTIGO 17 DA LEI Nº 11.033/2004.

Com o advento da Lei nº 10.865, de 2004, que deu nova redação ao art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, não mais se poderá apurar créditos relativos ao PIS decorrentes de aquisições de insumos com alíquota zero, utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda. Assim, o disposto no art. 17 da Lei nº 11.033/2004 somente alcança os casos em que houve incidência da contribuição na aquisição de insumos.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Não geram direito a crédito a ser descontado diretamente da contribuição para o PIS e da Cofins apurada de forma não-cumulativa as aquisições de bens incorporados ao ativo imobilizado, mas apenas os encargos de depreciação e

amortização desses bens, desde que devidamente comprovada a contabilização desses encargos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafeta Reis – Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mara Cristina Sifuentes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Carlos Delson Santiago (suplente convocado(a)), Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado(a) para eventuais participações), Helcio Lafeta Reis (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls 1071 em face de decisão de primeira instância administrativa da DRJ/MG de fls. 1043 que decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade de fls 945, nos moldes do despacho decisório de fls. 927

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório e ementa do Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos e trâmite dos autos:

“O presente processo trata de Pedido de Ressarcimento – PER (fls. 03 a 06) de crédito de Cofins com incidência não-cumulativa (exportação) no montante de R\$ 817.140,84, relativo ao 1º trimestre de 2008, seguido de Declaração(ões) de Compensação –Dcomp (fls. 931 a 934) relativa(s) ao mesmo crédito, apresentados pela contribuinte acima qualificada.

O Serviço de Fiscalização da DRF/São José dos Campos/SP procedeu a auditoria para verificação quanto à procedência dos créditos, cujo resultado se encontra no Relatório Fiscal relativo ao Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 08.1.20.00-2011- 00310-8 (fls. 882 a 904), que abrangeu o período de janeiro de 2006 a março de 2009.

Em relação ao período objeto deste processo, o crédito foi reconhecido parcialmente, no valor de R\$ 682.958,36, conforme Despacho Decisório às fls. 927/928, em face das glosas efetuadas pelo fisco, por entender que tais créditos não estavam em consonância com o disposto na legislação que rege a matéria.

Em consequência, houve homologação parcial de sua Dcomp, conforme Despacho Decisório à fl. 935, do qual a contribuinte tomou ciência em 17/07/2013, conforme tela acostada à fl. 944.

Em 01/08/2013, foi protocolizada a manifestação de inconformidade de fls. 945 a 963, em que o contribuinte apresenta os seus questionamentos, a seguir sintetizados.

PRELIMINARMENTE – DOS VÍCIOS INERENTES AO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO PERPETRADOS PELA AUTORIDADE FISCAL LOCAL E DA SUA NULIDADE Na manifestação de inconformidade apresentada, a contribuinte reclama, preliminarmente, a nulidade do procedimento fiscal efetuado.

Alega que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é o documento que ampara a atividade de fiscalização e a realização de diligências, para verificação do cumprimento das obrigações tributárias relacionadas aos tributos descritos em seu objeto, e, no presente caso, tinha validade até 27/12/2011, enquanto a prorrogação se deu somente em 31/01/2012, com a emissão do “Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal”, cuja ciência se deu em 26/04/2012. Desta forma, seria nulo o procedimento fiscal, por ter descumprido o disposto nos artigos 12 e 14 da Portaria RFB nº 3.034/2011, que regulamenta o MPF.

Por conseqüência, os atos posteriores ao MPF “viciado”, como o Relatório Fiscal e também o Despacho Decisório, que se baseou no primeiro, também estariam nulos.

Por fim, cita jurisprudência do CARF e da própria DRJ.

DO EFETIVO DIREITO AO APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES DO PIS E DA COFINS EM DECORRÊNCIA DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS DESTINADOS À INDUSTRIALIZAÇÃO A contribuinte afirma que os créditos glosados neste item decorrem da aquisição de insumos para industrialização/montagem de peças vendidas para a indústria aeronáutica e foram tratados como insumos para industrialização por encomenda, não tendo sido aplicada, portanto, a redução de alíquota prevista no inciso IV do art. 28 da Lei nº 10.865/2004.

Afirma que a não aplicação da redução se deu em função de decisão da própria RFB, na Solução de Consulta nº 144, de 14/05/2008 (processo nº 13888.002394/2004- 86), cujo resumo transcreve em sua Manifestação de Inconformidade.

Assim, uma vez que a aquisição dos insumos incorreu normalmente em tributação do PIS e da Cofins, a contribuinte entende serem passível de creditamento as respectivas contribuições.

DA POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS, POR FORÇA DA DISPOSIÇÃO CONTIDA NO ARTIGO 17 DA LEI Nº 11.033/2004 Sobre os créditos de que trata o item anterior, a contribuinte alega, subsidiariamente, que seu aproveitamento então estaria respaldado pelo artigo 17 da Lei nº 11.033/2004.

Segundo defende, caso não se admita que não se aplicou a alíquota zero a tais produtos, há que se reconhecer que o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 instituiu norma que rege o aproveitamento de créditos presumidos, considerando tão somente a saída das mercadorias quando a incidência estiver suspensa, se der à alíquota zero, for isenta ou nos casos de não incidência. Assim, tais aquisições se enquadrariam nesse dispositivo.

DOS CRÉDITOS ORIGINADOS NA AQUISIÇÃO DE BENS INTEGRANTES DO ATIVO IMOBILIZADO E DA NECESSIDADE DE APROVEITAMENTO DESTE EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO PARA VALIDAÇÃO DOS CRÉDITOS NA MODALIDADE DEPRECIACÃO/AMORTIZAÇÃO A contribuinte reivindica que seja reconhecido o crédito sobre os valores de depreciação/amortização, conforme previsto no art. 15, inciso V, §4º da Lei nº 10.865/2004, uma vez que a própria Autoridade Fiscal admite que não se trata de inexistência de crédito, mas tão somente apropriação com base em dispositivo incorreto, já que as aquisições se referem a bens do ativo permanente.

DO PEDIDO A manifestante conclui resumindo os pontos abordados e requer a reforma parcial do despacho decisório e, subsidiariamente, caso remanesça algum débito em cobrança, que seja reconhecida a nulidade dos atos administrativos praticados com base no MPF que considera viciado.

DILIGÊNCIA Tendo esta autoridade julgadora verificado a existência de pedido de retificação para o presente Pedido de Ressarcimento e para a Dcomp nº 32585.16676.080908.1.3.11-9988, por meio do processo administrativo nº 13884.001153/2009-64, pendentes de apreciação pela Unidade Origem da interessada, o presente processo foi baixado em diligência por esta 1ª Turma de Julgamento, por meio da Resolução 02-001.720, de 31/01/2014 (fls. 1.013 a 1.015), para que a DRF de origem se manifestasse acerca dos referidos pedidos.

A autoridade administrativa anexou aos autos a Informação Fiscal às fls. 1.018 a 1.021, em que informa não ter acolhido os pedidos de retificação em questão, encaminhando o presente processo ao Seort da DRF, que proferiu o Despacho Decisório às fls. 1.031 a 1.034, decidindo pelo indeferimento dos pedidos.

Em 13/03/2015, a interessada foi cientificada da decisão (fl. 1.038), e, não tendo apresentado manifestação no prazo determinado, o processo foi devolvido a esta DRJ, em 12/05/2015, para prosseguimento do julgamento.

É o relatório.”

A Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada da seguinte forma:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. MERO ATO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE.

O MPF é um mero instrumento interno de gerenciamento, controle e acompanhamento do procedimento fiscal, em sua fase prévia à autuação, sendo que eventuais falhas em sua emissão ou prorrogação não contaminam o lançamento, implicando, em essência, que não atingem a competência impositiva e vinculada dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil.

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação da existência do direito creditório.

NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO COM ALÍQUOTA ZERO. ALCANCE DO ARTIGO 17 DA LEI Nº 11.033/2004.

Com o advento da Lei nº 10.865, de 2004, que deu nova redação ao art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, não mais se poderá apurar créditos relativos ao PIS decorrentes de aquisições de insumos com alíquota zero, utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda. Assim, o disposto no art. 17 da Lei nº 11.033/2004 somente alcança os casos em que houve incidência da contribuição na aquisição de insumos.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Não geram direito a crédito a ser descontado diretamente da contribuição para o PIS e da Cofins apurada de forma não-cumulativa as aquisições de bens incorporados ao ativo imobilizado, mas apenas os encargos de

depreciação e amortização desses bens, desde que devidamente comprovada a contabilização desses encargos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente
Direito Creditório Não Reconhecido”

Após o protocolo do Recurso Voluntário, que reforçou os argumentos da Manifestação anterior, os autos foram distribuídos e pautados nos moldes do regimento interno.

Relatório proferido.

Voto

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Relator.

Conforme a legislação, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Por conter matéria preventa desta 3.ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

- Preliminar.

Conforme apontado na decisão a quo, eventuais irregularidades no MPF não acarretam a nulidade do lançamento fiscal e, igualmente, não acarretam a nulidade de despacho decisório.

Este Conselho julgou esta matéria inúmeras vezes e sumulou a questão no mesmo sentido, conforme pode ser verificado a seguir:

Súmula CARF nº 171

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Acórdãos Precedentes: 9101-004.676, 9202-008.028, 9303-009.609, 1201-003.397, 1301-004.043, 1302-004.407, 1401-003.974, 1402-003.702, 2201-006.455, 2202-005.050, 2401-007.673, 2402-008.269, 3201-006.663, 3301-005.617, 3302-006.583, 3401-006.575 e 3402-007.198.”

Pelo exposto, percebe-se que não há nenhuma nulidade nos autos.

Deve ser negado provimento à alegação preliminar.

- Aquisições de insumos com alíquota zero;

Da análise do processo, verifica-se que o cerne da lide envolve mais questões fáticas e probatórias do que a questão do aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos sobre as aquisições de insumos do processo produtivo.

De forma majoritária, este Conselho segue a posição intermediária entre aquela restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, normalmente adotada pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, normalmente adotada pelos contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo.

O Resp 1.221.170, julgado no STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou o entendimento majoritário deste Conselho e tem aplicação obrigatória, conforme Art. 62 do Regimento Interno.

Contudo, é condição sem a qual não haverá solução de qualidade à lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho, definir exatamente quais dispêndios estão sendo pleiteados, além de identificar a essencialidade e relevância e em qual momento e fase do processo produtivo ou da atividade econômica eles estão vinculados.

Ao contrário das alegações constantes no recurso, o ônus da prova é do contribuinte nos pleitos de crédito fiscais, conforme determinação do Art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do Art. 16 do Decreto 70.235/72, Art 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal.

Em outras palavras, o pleito fiscal pressupõe a certeza e liquidez do crédito e o Art. 373 do Código de Processo Civil, aplicável supletiva e subsidiariamente ao processo administrativo, dispõe sobre o ônus da prova de forma expressa:

“Art. 373 - O ônus da prova incumbe: I ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;”

O autor, no presente caso, é o contribuinte.

A partir dessa constatação, é importante registrar que em nenhum momento o contribuinte demonstrou que as aquisições dos supostos insumos realmente foram dedicadas à produção, foram tributadas pelas contribuições e cumpriram os demais requisitos legais previstos nas Leis 10.833/03 e 10.637/02.

Desde o Relatório Fiscal de fls. 15, que fundamentou o despacho decisório, a autoridade de origem apontou que o contribuinte adquiriu insumos com alíquota zero e que por tal razão não poderia permitir o aproveitamento do crédito nessas operações.

Conforme determinação do inciso I, §3.º, do Art. 1.º da legislação correlata, os bens ou insumos sujeitos à alíquota zero, estão fora do âmbito de incidência de toda a sistemática, inclusive das possibilidade de aproveitamento de créditos:

“Art. 1.º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 3.º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;”

O dispêndio com o insumo em si, que tenha alíquota zero, não deve gerar o crédito, porque, apesar de serem essenciais e relevantes à atividade econômica do contribuinte, estão fora do campo de incidência da sistemática não cumulativa.

Em nenhum dos recursos do contribuinte documentos que comprovassem o alegado foram juntados e, sequer foi apresentada uma descrição mínima a respeito da essencialidade e relevância dos insumos e da tributação destes nas aquisições.

Logo, este tópico não merece provimento.

- Ativo Imobilizado;

A segunda matéria, que foi objeto de recurso, envolve a possibilidade de aproveitamento de crédito nas aquisições de bens do ativo imobilizado, na medida da depreciação.

Da mesma forma, o contribuinte deixou de juntar aos autos as informações necessárias para a liquidez do crédito sobre tais aquisições, uma vez que as alíquotas precisam ser analisadas, por exemplo, como bem apontou a decisão de primeira instância:

DOS CRÉDITOS ORIGINADOS NA AQUISIÇÃO DE BENS INTEGRANTES DO ATIVO IMOBILIZADO E DA NECESSIDADE DE APROVEITAMENTO DESTES EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO PARA VALIDAÇÃO DOS CRÉDITOS NA MODALIDADE DEPRECIAÇÃO/AMORTIZAÇÃO

A fiscalização glosou os créditos relacionados a itens que foram equivocadamente escriturados como insumos do processo produtivo, mas que se tratavam, na realidade, de bens incorporados ao ativo imobilizado, conforme a própria contribuinte reconhece, em resposta à intimação.

O inciso V do art. 15 da Lei nº 10.865/2004 admite que o contribuinte desconte, do valor apurado da contribuição para o PIS e da Cofins, respectivamente, créditos relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos por importação, para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, enquanto o parágrafo 4º desse artigo, que define a forma como esses créditos serão determinados, dispõe que a alíquota deverá ser aplicada sobre o valor da depreciação ou amortização contabilizada a cada mês. É justamente o crédito previsto nesses dispositivos que a contribuinte reivindica em sua manifestação de inconformidade.

Ocorre que a contribuinte se limitou a admitir que houve equívoco no enquadramento das aquisições, sem apresentar os elementos necessários para que esta autoridade julgadora pudesse verificar o efetivo valor do seu crédito.

Note-se que o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865/2004 dispõe que “o crédito será determinado mediante a aplicação das alíquotas (...) sobre o valor da depreciação ou amortização contabilizada a cada mês”. No entanto, nenhum documento contendo esses valores foi juntado aos autos, de forma a permitir a quantificação do alegado crédito.

Nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF), cabe à manifestante apresentar “os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir”, a fim de que possa a autoridade julgadora formar sua convicção.

Assim, uma vez que inexistente o crédito, da forma como apropriado pela contribuinte, e que não há elementos que permitam a sua quantificação, da forma como define a legislação, devem ser mantidas as glosas efetuadas pela fiscalização.

Não há no recurso uma descrição mínima a respeito das informações solicitadas pela autoridade de origem durante a análise do despacho decisório.

Deve ser negado provimento.

- Crédito com base no Art. 17 da Lei n.º 11.033/04;

Com relação ao último tópico do recurso, que pleiteou, de forma alternativa, o mesmo crédito com base em outras normas legais (Art. 17 da Lei n.º 11.033/04), transcreve-se o voto do relator da decisão antecedente, que servirá como fundamento para o presente voto:

“DA POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS, POR FORÇA DA DISPOSIÇÃO CONTIDA NO ARTIGO 17 DA LEI Nº 11.033/2004

Uma vez que foram consideradas tributadas à alíquota zero as aquisições de insumos destinados à industrialização, passa-se à análise da alegação de que o aproveitamento dos seus respectivos créditos estariam respaldados pelo art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

O art. 17 da Lei nº 11.033/2004 dispõe que “as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações”.

Observe-se que tal dispositivo determina que no caso de os produtos vendidos não estarem sujeitos ao pagamento de contribuições (por suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência), o vendedor não fica impedido de manter os créditos relativos às aquisições de produtos que tiveram o recolhimento dessas contribuições.

Ocorre que, ressalvadas as situações específicas previstas na legislação, o que determina o direito ao crédito da Contribuição para o PIS e da Cofins é a incidência dessas contribuições na aquisição de bens ou serviços, conforme se extrai do § 2º, inciso II, do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, a partir da redação dada pelo artigo 37 da Lei nº 10.865/2004:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

No caso em questão, a contribuinte não conseguiu comprovar que houve incidência das contribuições nas aquisições efetuadas no período, quando já estava em vigor o art. 28, inciso V, da Lei nº 10.865/2004, que reduziu a zero a alíquota da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de insumos utilizados na fabricação de aeronaves, entre outros itens.

Desta forma, essas aquisições, no presente caso, não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, independentemente de haver ou não incidência na venda dos produtos.

Portanto, não cabe razão à manifestante, em relação às alegações apresentadas neste item.”

Pela leitura do voto transcrito acima e do tópico do Recurso Voluntário que tratou da matéria, percebe-se que se trata de uma alegação alternativa, desacompanhada de elementos probatórios e contrária à disposição expressa na legislação de regência.

Deve ser negado provimento.

- Conclusão;

Diante do exposto e com base nas mesmas razões de decidir da decisão de primeira instância, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima