



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13433.721257/2011-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-007.556 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de novembro de 2020
Recorrente QUEIROZ GALVAO ALIMENTOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

Despesas consideradas como essenciais e relevantes, desde que incorridas no processo produtivo da Contribuinte, geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo, conforme entendimento em sede de recursos repetitivos do STJ, que sugere a aferição casuística da aplicação.

ÔNUS DA PROVA.

No processo administrativo fiscal o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte. Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretensão direito, a manutenção da decisão deve ser mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Helcio Lafeta Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Marcio Robson Costa, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

Replico o relatório utilizado pela DRJ para retratar os fatos.

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep – PER n.º 09756.97798.081107.1.1.08-2096, protocolado em 08 de novembro de 2007 – no valor de R\$ 82.071,23, referente ao segundo trimestre de 2003.

Este crédito foi utilizado pela contribuinte nas compensações n.ºs 11427.08555.081107.1.3.08-2520, 16981.31533.121107.1.3.08-1018, 07181.15107.121107.1.3.08-6615, 42116.94406.070108.1.3.08-5160.

A Delegacia da Receita Federal (DRF) em Mossoró/RN reconheceu o crédito no valor de R\$ 40.872,23, deferindo parcialmente o Pedido de Ressarcimento, homologando parcialmente a compensação 11427.08555.081107.1.3.08-2520, até o limite do crédito reconhecido, e não homologando as demais compensações vinculadas.

Do relatório fiscal

Para fins de análise do Pedido de Ressarcimento, a DRF intimou a contribuinte a apresentar a seguinte documentação:

- . Contabilidade em meio magnético do período de 2º trimestre de 2003;
- . Arquivo SINTEGRA, em meio digital, conforme convênio ICMS 57/95 e suas alterações, recepcionado e validado pela Secretaria de Tributação do Estado do Rio Grande do Norte (todos os estabelecimentos) – do 2º trimestre do ano de 2003;
- . Memória de cálculo (1ª memória de cálculo) da apuração dos créditos constantes do pedido de ressarcimento objeto da análise, conforme planilhas de apuração constantes de um CD-ROM fornecido pela fiscalização, onde foram informados através da planilha “Fiscon_Crédito” todos os itens que compõem as Notas Fiscais de aquisição de insumos com direito a crédito, bem como as operações referentes às saídas informadas na planilha “Fiscon_Contribuição”;
- . Memória de cálculo de apuração dos créditos (2ª memória de cálculo) e as notas fiscais de composição dos créditos;
- . Dacon do período;
- . Livros Fiscais (apuração do ICMS, Entradas e Saídas).
- . Planilha de título Descrição do Processo Produtivo, apresentada para os períodos do 1º, 2º e 3º trimestres de 2003.

A Autoridade Fiscal relata que a empresa fiscalizada informou em Dacon ter auferido receita decorrente da exportação, para o exterior, de seus produtos, receitas da Atividade Rural e Outras Receitas. Informa que, conforme balancete das contas contábeis das receitas, essas outras receitas são na verdade receitas financeiras auferidas pelo contribuinte.

Quanto aos créditos, relata que a empresa informou que apurou créditos decorrentes da aquisição de bens utilizados como insumos, de serviços utilizados como insumos, de despesas de energia elétrica, de despesas com alugueis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas e utilizados nas atividades da empresa e de despesas financeiras de empréstimos e financiamentos obtidos junto a pessoas jurídicas.

Informa que a empresa, intimada, apresentou os livros contábeis (meio magnético) e fiscais, as Notas Fiscais utilizadas para apuração dos créditos utilizados no Dacon, assim como as memórias de cálculo contendo a relação dessas Notas Fiscais (documentos em anexo) de onde foram extraídas, após análises desses documentos, as

relações (compostas de planilhas) de *Notas Fiscais de Bens Insumos Aceitas (2º trimestre de 2003) – abril – maio – junho* (uma planilha para cada mês do trimestre); de *Notas Fiscais de Bens Insumos Glosadas (2º trimestre de 2003) – abril – maio – junho* (uma planilha para cada mês do trimestre); de *Notas Fiscais e Faturas de Serviços, de Fretes, de Energia, de Aluguel Aceitas e Relativas ao 2º trimestre de 2003 (abril – maio - junho)*; e de *Notas Fiscais e Faturas de Serviços, de Fretes, de Energia, de Aluguel Glosadas e Relativas ao 2º trimestre de 2003 (abril – maio - junho)*. Todas essas planilhas estão em anexo.

Na análise dos valores pleiteados, foram confrontadas as informações registradas na contabilidade e no Dacon com as contidas nos arquivos de memória de cálculo e nas notas fiscais de entradas.

A Autoridade Fiscal glosou os créditos pleiteados em desacordo com a legislação de regência - Leis nºs 10.637/2002 (Contribuição para o PIS/Pasep) e 10.833/2003 (Cofins) e nas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 (Contribuição para o PIS/Pasep) e 404/2004 (Cofins) – como segue.

Bens utilizados como insumo

Consta do Relatório Fiscal: que a contribuinte pleiteou créditos relativos à aquisição de produtos que caracteriza como **intermediários** em seu processo de industrialização; que foram glosados aqueles valores relativos a tais insumos constantes nas planilhas de memória de cálculo (1º memória de cálculo apresentada), cuja documentação não foi entregue pela empresa, conforme preceitua o art. 65 da IN RFB nº 900/2008; que também foram glosados aqueles valores relativos aos insumos intermediários cujas documentações apresentadas estavam ilegíveis. Em relação aos demais produtos, cujas notas fiscais foram entregues, mas os valores foram glosados, a Fiscalização assim coloca:

Dessa forma, insumos indiretos de produção são aqueles que sofrem alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Como consequência os produtos classificados nas planilhas de memória de cálculo em anexo, como cloro, cálcio hypocal, calcário, cimento, redes, caixa de isopor, fita adesiva, vergalhões, oxigênio, telas plásticas, cordas, tijolos, ácido muriático, mangueiras, balança, barrote, blocos de alvenaria, cal hidratado, tanques, motor, canoa, varas, impressor, fertilizantes para solo, lonas plásticas, óleo diesel, gasolina, brita, etc, não são aptos a gerar créditos de PIS não-cumulativo, já que não sofrem alteração decorrente da ação exercida diretamente sobre o produto final, comumente o camarão, tendo sido glosados para efeito de apuração da base de cálculo dos referidos créditos os valores decorrentes das aquisições dos mencionados produtos, cujas notas fiscais também estão relacionadas nas planilhas NOTAS FISCAIS DE BENS INSUMOS GLOSADAS - 2º TRIMESTRE DE 2003 (ABRIL – MAIO - JUNHO), sendo que foi confeccionada uma planilha para cada mês do trimestre, num total de três planilhas, docs. em anexo.

Serviços utilizados como insumos

Em relação aos serviços considerados pela fiscalizada como insumos de seu processo produtivos, a Autoridade Fiscal relata que, primeiramente, foram glosados todos os valores discriminados nas planilhas de memória de cálculo referentes a serviços, cujas documentações comprobatórias não foram entregues e, posteriormente, também foram glosados todos os valores discriminados nas planilhas de memória de cálculo referentes a serviços, cujas notas fiscais fazem referência à prestação de serviços não aplicados ou consumidos na fabricação de produtos destinados à venda (comumente o camarão),

como, por exemplo, *transporte de areia e de madeiras, montagens de painéis, análise de água, etc.*; todos os valores glosados pela fiscalização, estão discriminados na planilha *NOTAS FISCAIS E FATURAS DE SERVIÇOS, DE FRETES, DE ENERGIA, DE ALUGUEL GLOSADAS E RELATIVOS AO 2º TRIMESTRE DE 2003 (ABRIL – MAIO – JUNHO)*

Despesas com energia elétrica

Das despesas com energia elétrica relacionadas nas planilhas de memória de cálculo, foram glosadas aquelas para as quais não foram entregues as documentações comprobatórias.

Despesas com alugueis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas e utilizados nas atividades da empresa

A Autoridade Fiscal relata que foram glosadas as despesas relacionadas nas planilhas de memória de cálculo: para as quais não foi apresentada documentação comprobatória, conforme art. 65, da IN RFB 900/2008; cujas notas fiscais demonstram que as máquinas e equipamentos alugados não se relacionam diretamente às atividades produtivas da empresa, tais como, *aluguel de guindaste, aluguel de retroescavadeira*. Os valores glosados pela fiscalização estão discriminados na planilha *NOTAS FISCAIS E FATURAS DE SERVIÇOS, DE FRETES, DE ENERGIA, DE ALUGUEL GLOSADAS E RELATIVAS AO 2º TRIMESTRE DE 2003 (ABRIL – MAIO - JUNHO)*, fl. 465.

Despesas financeiras de empréstimos e financiamentos obtidos junto a pessoas jurídicas

Informa a Autoridade Fiscal que esse tipo de despesas não consta nas planilhas de memória de cálculo, assim como também não foram entregues documentos comprobatórios correspondentes. E que, sendo assim, não foram reconhecidos créditos vinculados a essas despesas, nos termos do art. 65, da IN RFB 900/2008.

Da manifestação de inconformidade

A recorrente, inicialmente, contesta a glosa de valores da base de cálculo do crédito com base no art. 65 da IN 900/2008. Alega que o fundamento jurídico utilizado no despacho decisório está equivocado, acarretando na nulidade da glosa quanto aos créditos pleiteados. Aduz que “a glosa deve ser reformada” em virtude do fundamento legal utilizado ser equivocado, eis que a IN 900/2008 não pode ser aplicada retroativamente ao Pedido de Ressarcimento e declaração de compensação realizadas sob a égide de outra legislação. Com suporte em jurisprudência judicial, defende que o entendimento adequado é de que a legislação aplicável à compensação tributária é aquela vigente no momento do encontro de contas. Requer, então, que “a reforma do despacho decisório para que seja admitido o crédito pleiteado quanto aos custos relativos aos bens utilizados como insumos”.

Contesta as glosas realizadas com fundamento na falta de apresentação da documentação comprobatória, alegando que a autoridade fiscal não teria observado que todas as informações fiscais solicitadas foram atendidas, desprezando a comprovação de todas as despesas indicadas mediante especificação das Notas Fiscais, “apegando-se a formalidade em detrimento da essência”. Em nome do Princípio da Verdade Material defende que o despacho decisório deve ser reformado pois, “apesar dos equívocos cometidos ou ausência de documentos no procedimento de fiscalização”, a realidade dos fatos demonstra que as despesas foram efetivamente incorridas, conforme foram demonstradas na “Planilha de detalhamento dos créditos e nota fiscais apresentadas” e devidamente lançadas na contabilidade. Passa as razões de mérito. Contesta as glosas dos valores correspondentes às **adquisições de bens e serviços utilizados como insumo**. Nesse sentido, alega, inicialmente, que as leis que instituíram a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, não cumulativas, não definiram o que são “insumos” e nem

obrigam à utilização subsidiária de outras legislações para se extrair tal conceito e que, desse modo, o legislador quis utilizar o sentido comum desse vocábulo na linguagem, desde que em consonância com sua regra-matriz de incidência tributária. Aduz que o conceito de "insumos" deve ser interpretado à luz da atividade econômica de cada contribuinte, sob pena de descumprimento da previsão do art. 195, § 12, da CF/88 e aplicação de tratamento anti-isonômico. Afirma que o termo "insumos" tem o mesmo sentido e significado na linguagem comum em todo o território nacional, isto é, representa cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de bens e serviços. Reclama que, apesar disso, a Receita Federal, ao "interpretar e aplicar" a legislação fiscal, editando os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução, disciplinou ilegalmente sobre "insumos" nas Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004, porquanto extrapolou os limites de sua competência, ao fixar uma interpretação restritiva a esse termo. Alega que, entretanto, o entendimento adotado pelo despacho decisório recorrido, com base nas Instruções Normativas citadas, está sendo alterado pelo CARF que em recentes julgados tem afastado completamente os critérios do IPI, decidindo-se pela aplicação do conceito de despesas necessária para fins de apuração dos créditos. Defende que, desse modo, restou decidido que o conceito de insumo aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins deve ser o mesmo aplicável ao imposto de renda, visto que, para se auferir lucro, é necessário antes se obter receita. Requer, então, que os créditos tomados como insumos sejam analisados sob a ótica dos julgamentos do CARF, aplicando o conceito de despesa operacional e custos do RIR (artigo 290 RIR/99).

Contesta a glosa dos créditos apurados quanto às **despesas de alugueis de máquinas e equipamentos** alegando que "a legislação que rege a matéria não faz distinção se foram utilizados na produção de bens ou serviços ou nas atividades administrativas".

Quanto às **despesas financeiras de empréstimos e financiamento**, argumenta que não foi observado tratarem-se de "juros pagos em financiamento e empréstimos", que consiste de uma despesa passível de creditamento para efeito da Contribuição para o PIS/Pasep, "sendo considerada despesa financeira, dedutíveis também como custo ou despesa operacional, observadas normas (RIR/1999, art. 374)". Aduz que: a partir de 1º de dezembro de 2002, tornou-se possível calcular tais créditos sobre despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples), com base no inciso V, do art. 3º da Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002; posteriormente, a partir de 1º de fevereiro de 2004, com o advento da Lei nº 10.833 de 29 de dezembro de 2003, além das despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos, foi incluído o valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Simples.

No mais, considerando que a "motivação reside no argumento do despacho decisório de que os créditos apresentados em Planilha e informações prestadas são inconsistentes", requer a realização de **perícia contábil**; indica o perito e coloca os seguintes quesitos:

1. Identifique o perito contábil com base nas Notas Fiscais de aquisição qual o valor dos créditos do PIS/PASEP não cumulativo - exportação do 2º trimestre/2003, observando o critério de despesas e custo operacional do Regulamento do Imposto de Renda, em conformidade com o entendimento do CARF, levando em consideração todos os documentos anexados à presente impugnação.

*2. Especifique o Sr. Perito quais os valores relativos aos custos e despesas com **ENERGIA ELÉTRICA, ALUGUEIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, e DESPESAS FINANCEIRAS DE EMPRÉSTIMOS E***

***FINANCIAMENTOS**, considerando além dos registros contábeis, as Planilhas e comprovantes já anexados durante a fase de fiscalização;*

*3. Especifique o Sr. Perito qual o valor despendido pela Impugnante quanto a **BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS** no 2º trimestre de 2003, com base nos registros contábeis e documentos fiscais, em especial a DACON e Notas Fiscais.*

Requer o reconhecimento do crédito e homologação das compensações.

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Florianópolis (SC) julgou improcedente a manifestação de inconformidade, no acórdão de fls. 574/593, e a decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE

É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou ressarcimento e compensação.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA.

Em estando presentes nos autos do processo os elementos necessário e suficientes ao julgamento da lide estabelecida, prescindíveis são as diligências e perícias requeridas pelo contribuinte, cabendo a autoridade julgadora indeferi-las.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO.

No regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep, somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os

combustíveis e lubrificantes, as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Insatisfeita com a decisão a empresa contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 613/664) com os seguintes argumentos:

- III - DA NÃO APLICAÇÃO DA IN 900/2008.
- IV -POSSIBILIDADE DE AVERIGUAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO – VERDADE MATERIAL;
- V -DO CONCEITO DE INSUMO;
- VI — DO NECESSÁRIO CONHECIMENTO DO PROCESSO PRODUTIVO DO CAMARÃO: A ESSENCIALIDADE DOS BENS E SERVIÇO DECLARADOS COMO INSUMOS;
- VII- DESPESAS FINANCEIRAS DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS.
- VIII - DA NECESSÁRIA CONVERSÃO DO FEITO EM DILIGÊNCIA;
- IX — DA NECESSÁRIA CORREÇÃO MONETÁRIA.

Observo ainda que o Relatório Fiscal esta nas fls. 468/479, o despacho decisório esta nas fls. 501/504 e a manifestação de inconformidade esta nas fls. 515/541.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade.

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, com base no art. 3º da Lei nº 10.637/2003 – PER nº 09756.97798.081107.1.1.08-2096, protocolado em 08 de novembro de 2007 – no valor de R\$ 82.071,23, referente ao segundo trimestre de 2003 que foi parcialmente homologada.

I - DO CONCEITO DE INSUMOS

Inicialmente, importa destacar que, a jurisprudência recente do CARF tem afastado a interpretação restritiva consolidada no âmbito do IPI e rejeitado a aplicação do conceito mais amplo de insumos consagrado na legislação do Imposto sobre a Renda, posto que o judiciário também tem entendido que cabe a relativização do conceito de insumos analisando caso a caso, conforme veremos.

Nesse sentido o conceito de insumos, no âmbito do PIS/PASEP e COFINS, pressupõe que os bens ou serviços sejam consumidos durante o processo produtivo (ou de prestação de serviços) e dentro de seu espaço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/PASEP e da COFINS por inequívoca previsão normativa: das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Sobre o tema é importante destacar os ensinamentos de Marco Aurélio Greco com o seguinte posicionamento:

"Por outro lado, nas contribuições, o §11 do artigo 195 da CF não fixa parâmetros para o desenho da não cumulatividade o que permite às Leis mencionadas adotarem a técnica de mandar calcular o crédito sobre o valor dos dispêndios feitos com a aquisição de bens e também de serviços tributados, mas não restringe o crédito ao montante cobrado anteriormente. Vale dizer, a não cumulatividade regulada pelas Leis não tem o mesmo perfil da pertinente ao IPI, pois a integração exigida é mais funcional do que apenas física.

Assim, por exemplo, no âmbito do IPI o referencial constitucional é um produto (objeto físico) e a ele deve ser reportada a relação funcional determinante do que poderá, ou não, ser considerado "insumo". **Por outro lado, no âmbito de PIS/COFINS a referência explícita é a "produção ou fabricação", vale dizer às ATIVIDADES e PROCESSOS de produzir ou fabricar, de modo que a partir deste referencial deverá ser identificado o universo de bens e serviços reputados seus respectivos insumos. (grifei)**

Por isso, é indispensável ter em mente que, no âmbito tributário, o termo "insumo" não tem um sentido único; a sua amplitude e seu significado são definidos pelo contexto em que o termo é utilizado, pelas balizas jurídico normativas a aplicar no âmbito de determinado imposto ou contribuição, e as conclusões pertinentes a um, não são automaticamente transplantáveis para outro.

(...)

No caso, estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a receita ou o faturamento, portanto, sua não cumulatividade deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função deles (receita/faturamento).

Enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos a ele relativos, o processo formativo da receita ou do faturamento aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, por mais de uma razão, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo que o do IPI." ¹

¹ GRECO, Marco Aurélio. Conceito de Insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. Revista I Fórum de Direito Tributário, v. 34, jul./ago. 2008.

A jurisprudência majoritária do CARF se orienta, portanto, no sentido de vincular o conceito de insumos à relação de pertinência ou inerência da despesa incorrida com o limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Tal matéria foi levada ao poder judiciário e, em decisão recente, o Superior Tribunal de Justiça, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), vejamos a decisão:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

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

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

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

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

Conforme se verifica, o STJ relativizou o conceito, atribuindo a análise do caso concreto a responsabilidade por decidir a **essencialidade e a relevância**, afastando, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's n.º 247/2002 e 404/2004. Assim, o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

O conceito formulado pelo STJ, baseado na essencialidade e relevância é de grande abrangência e não está vinculado a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangíveis e etc), de forma que a modalidade de creditamento sobre a aquisição de insumos deve

ser vista como regra geral de apuração de créditos para as atividades de produção de bens e de prestação de serviços, sem prejuízo das demais hipóteses previstas em lei.

Em suma, o REsp 1.221.170 consignou dois importantes posicionamentos acerca do conceito de insumo contrário ao que constava nas instruções normativas 247/02 e 404/04: (i) a possibilidade de creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, assim como (ii) o afastamento expresso de qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem para que se permita o creditamento.

Por oportuno e não menos relevante, é importante trazer o que foi proposto pelo ilustre Ministro Mauro Campbell em relação ao “Teste de Subtração”² no julgamento do REsp 1.221.170, pois muito embora não conste na tese firmada pelo STJ, a Receita Federal entendeu que corresponde a uma importante ferramenta para identificar a essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo, quando publicou o Parecer Normativo COSIT 5/18 uniformizando o seu entendimento sobre o conceito de insumos para fins da apuração de créditos da não cumulatividade da contribuição para o PIS e COFINS.

Entendo que andou bem o STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, que de forma clara determina a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Sendo de relevante importância a fase instrutória do processo administrativo.

II- QUESTÕES PROCESSUAIS

Esclarecido o posicionamento desta relatoria, passamos a analisar o caso concreto posto em julgamento acerca das glosas que foram objeto de recurso.

Inicialmente cabe esclarecer as questões processuais pertinentes ao que envolve o processo administrativo fiscal, sendo imperioso destacar que independente do conceito de insumos para crédito do PIS e da COFINS adotado por esta relatoria, a ausência de provas ou a ausência de impugnação específica terá como resultado a manutenção da glosa.

No caso em tela cabe a análise da dinâmica processual que envolve o pedido feito pelo contribuinte, a fiscalização realizada pela Receita Federal para análise do pedido, o Despacho Decisório acerca do pedido, a impugnação ao Despacho decisório, o julgamento da DRJ acerca da impugnação realizada e o Recurso Voluntário dirigido a 2ª instância – CARF.

No que se referem as matérias processuais que deve ser levada em consideração no julgamento do caso há as questões relacionadas a produção das provas e a impugnação específica das glosas realizadas pela fiscalização, sendo certo que a ausência de impugnação específica envolve, preclusão processual, ausência de contraditório e supressão de instâncias.

Sobre as provas a serem produzidas, nos casos em que a fiscalização alegou ausência de informações previamente solicitadas e a empresa contribuinte não as apresentou

² Segundo o voto do ministro Mauro Campbell, seriam considerados insumos os bens e serviços "cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes".

junto com a Manifestação de Inconformidade, prevalece o entendimento de que o ônus da prova é do contribuinte.

A oportunidade de apresentar as provas aqui discutidas esta prevista na legislação do processo administrativo fiscal, Decreto n.º 70.235 que assim determina:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Parágrafo único. (Revogado pela Lei n.º 11.941, de 2009)

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

A comprovação do seu direito ao ressarcimento, com a apresentação de toda a documentação necessária a dar respaldo ao pedido é ônus do contribuinte sendo esse o entendimento amplamente abordado pela jurisprudência do CARF. Nesse sentido foi julgado o acórdão n.º 3302-006.926, de relatoria do conselheiro Raphael Madeira Abad, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/01/2013

ÔNUS DA PROVA. PRECLUSÃO. RETIFICAÇÃO DE DCTF DESACOMPANHADA DE PROVAS CONTÁBEIS E DOCUMENTAIS QUE SUSTENTEM A ALTERAÇÃO. MOMENTO PROCESSUAL.

No processo administrativo fiscal o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretensão direito, a manutenção do despacho decisório que não homologou o pedido de restituição deve ser mantido, sendo que o momento legalmente previsto para a juntada dos documentos comprobatórios do direito da Recorrente, especialmente notas fiscais ou documentos contábeis, é o da apresentação da Impugnação ou Manifestação de Inconformidade, salvo as hipóteses legalmente previstas que autorizam a sua apresentação extemporânea, notadamente quando por qualquer razão era impossível que ela fosse produzida no momento adequado.

Conforme acima já mencionado, cabe ao contribuinte impugnar e especificar as suas razões que justificariam a reforma do Despacho Decisório. O diploma legal, Decreto n.º 70.235 de 1972, é claro ao estabelecer que a ausência de impugnação induz a preclusão, vejamos:

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

Feitos esses esclarecimentos passo agora ao julgamento dos pontos que foram objeto do recurso, na ordem em que foram expostos no recurso para uma melhor didática.

III - DA NÃO APLICAÇÃO DA IN 900/2008.

Alega o recorrente eventual nulidade do despacho decisório que utilizou a IN 900/2008 como fundamentação para glosas, em específico do artigo 65³. A recorrente alega em síntese que:

E outro não poderia ser o entendimento, haja vista que segundo dispõe o artigo 96 do Código Tributário Nacional, a legislação tributária compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as **normas complementares** que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, o que evidencia a nulidade apontada, posto que a IN 900/2008 não era a legislação vigente à época do encontro de contas.

Assim, o entendimento adequado e em conformidade com a jurisprudência pátria, conforme restará demonstrado, é o de que a legislação aplicável à compensação tributária é aquela vigente no momento do encontro de contas, não havendo que se vislumbrar a aplicação retroativa da IN 900/2008, conforme defendido pelo Órgão Julgador.

Então entende o recorrente que a utilização da IN 900/2008 por ter sido editada posteriormente a data da apuração das contas maculou o Despacho Decisório de vício de fundamentação e por essa razão cerceou o seu direito de defesa.

No caso, entretanto, a menção da IN 900/2008 pela Autoridade Fiscal não justifica a anulação do despacho decisório, haja vista não ter implicado em preterição do direito de defesa, conforme previsto no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 e nem consistir de erro de fundamentação legal do feito fiscal.

(...)

Não obstante, acrescente-se que apesar de ser possível a aplicação retroativa de norma procedimental (§ 2º do art. 144, do Código Tributário Nacional), tal não seria necessário no presente caso, haja vista que o que consta do art. 65 da IN 900/2008 já era previsto nas IN anteriores, notadamente na IN SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, vigente à época da apresentação do PER em análise, como segue: (...)

Entendo que de fato não houve prejuízo ao recorrente ter o despacho decisório tratar de regras procedimentais mencionando a IN 900/2008, já que ainda que fosse mencionada a IN 600/2005 o procedimento adotado seria o mesmo.

Por uma questão de ausência de prejuízo a parte e de economia processual a melhor medida que se impõe é a superação desses argumentos, visto que, o retorno dos autos a unidade preparadora para correção do vício não mudaria em nada o resultado da decisão. A título de comparação apresento abaixo o disposto nas duas INs

³ Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas

IN 600/2005	IN 900/2008
<p>Art. 4 ° A autoridade da SRF competente para decidir sobre a restituição poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, bem como determinar realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.</p> <p>(...)</p> <p>Art. 24. A autoridade da SRF competente para decidir sobre o pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, bem como determinar a</p> <p>realização de diligência fiscal nos estabelecimentos da pessoa jurídica a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.(...)</p> <p>Art. 26. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrados pela SRF, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela SRF.</p> <p>§ 1 ° A compensação de que trata o caput será efetuada pelo sujeito passivo mediante apresentação à SRF da Declaração de Compensação gerada a partir do Programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação à SRF do formulário Declaração de Compensação constante do Anexo IV , ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.</p>	<p>Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.</p>

Outrossim, eficácia de normas procedimentais são retroativas e nesse sentido já foi decidido na câmara superior, no acórdão n.º 1801-000.602, de relatoria da conselheira Maria de Lourdes Ramirez, vejamos:

Ementa: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2003 RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. ADMISSIBILIDADE. Somente são dedutíveis do IRPJ apurado no ajuste anual as estimativas pagas em conformidade com a lei. O pagamento a maior de estimativa caracteriza indébito na data de seu recolhimento e, com o acréscimo de juros à taxa SELIC, acumulados a partir do mês subsequente ao do recolhimento indevido, pode ser compensado, mediante apresentação de DCOMP. Eficácia retroativa da Instrução Normativa RFB nº. 900/2008. RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. ANÁLISE INTERROMPIDA. Inexiste reconhecimento implícito de direito creditório quando a apreciação da restituição/compensação restringe-

se a aspectos como a possibilidade do pedido. A homologação da compensação ou deferimento do pedido de restituição, uma vez superada esta questão, depende da análise da existência, suficiência e disponibilidade do crédito pela autoridade administrativa que jurisdiciona a contribuinte.

Nesse sentido, entendo que não houve erro da unidade de origem em fundamentar a sua apuração na IN 900/2008 devido a sua eficácia retroativa, além disso entendo que por ausência de prejuízo a parte não há o que se falar em nulidade da decisão e por essa razão mantenho a decisão de piso.

IV -POSSIBILIDADE DE AVERIGUAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO – VERDADE MATERIAL

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

Com efeito, a decisão recorrida, sob o pretexto de que a Recorrente não teria cumprido o seu ônus *probandi* quanto aos créditos pleiteados, busca verdadeiramente afastar o consagrado princípio da verdade material, o que se tem por completamente descabido.

No tocante aos créditos que foram glosados sob a fundamentação de ausência de documentação comprobatória, restam estes abaixo relacionados:

(1) Não apresentação, no procedimento de fiscalização, da documentação probatória do custo relativo aos **BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS e SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS;**

(H) Glosa das despesas de **ENERGIA ELÉTRICA**, por falta de documentação comprobatória;

Em seguida a recorrente reconhece eventual equívoco e falta de documentação, vejamos:

Desse modo, a reforma da decisão se justifica diante da aplicação do princípio da verdade material, isto é, **apesar de eventuais equívocos cometidos ou da suposta ausência de documentos no procedimento de fiscalização**, a realidade dos fatos demonstra que as despesas foram efetivamente incorridas, tendo em vista os documentos fornecidos quando do atendimento ao Termo de Intimação Fiscal, e as Notas Fiscais delineadas, especificamente no que toca: (grifei)

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

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

No que se refere as despesas glosadas por ausência de comprovação, a busca pela verdade material não substitui a obrigação do recorrente de demonstrar em que consistem as suas

provas, também não transfere o ônus da prova ao fisco e por essa razão mantenho a decisão de piso.

V -DO CONCEITO DE INSUMO

Sobre o conceito de insumos já me manifestei acima quanto ao posicionamento da minha relatoria que esta em consonância com as jurisprudências dos Tribunais Superiores e do CARF e é dentro do conceito de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Conforme já destacado, os insumos que geram direito a crédito, devem estar abrangidos pelos critérios:

(...) (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Ocorre que diferente do que foi tratado no tópico anterior, aqui não trata de glosas de despesas por ausência de comprovação, mas sim pelo entendimento relativo ao conceito de despesas operacionais do Imposto de Renda que não são suficientes para a reforma do julgado posto que a recorrente não apontou os itens que pretende obter o crédito, bem como a sua participação na atividade econômica no que se refere aos “bens utilizados como insumos e serviços utilizados como insumos”, do respectivo trimestre.

Desta forma a apresentação do processo produtivo se torna inócua se não há o detalhamento das rubricas que se inserem no contexto alegado, impossibilitando o julgador aferir a luz do que dispõe o REsp 1.221.170 a análise do insumo diante a sua imprescindibilidade ou importância para o desenvolvimento da atividade econômica da empresa.

Em sede de Recurso Voluntário, cabe ao recorrente apontar o insumo que pretende se creditar e que por óbvio foi objeto da glosa, o que não foi feito.

Sendo assim, mantenho a decisão de piso.

VII- DESPESAS FINANCEIRAS DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS.

Alega a recorrente que não deveria ter ocorrida a glosa sobre despesas financeiras de empréstimos e financiamentos e que há um excesso de formalismo por parte da fiscalização vejamos:

O Órgão Julgador alega que a glosa das despesas com empréstimos e financiamentos restou incontestada, diante da ausência de documentos comprobatórios.

Ocorre que, conforme já demonstrado, trata-se de excesso de formalismo que não se coaduna com os preceitos regentes do processo administrativo tributário, uma vez que os documentos apresentados pela Requerente, devidamente registrados em seus livros contábeis, são mais que suficientes para comprovar a ocorrência das aludidas despesas.

Sobre esse tema o julgador de piso se manifestou e esclareceu que:

DRJ: É que, ao contrário do que demonstra entender a recorrente, a glosa se deu, não em razão de a Fiscalização decidir pela inexistência do direito a crédito em relação as despesas financeiras incluídas na base de cálculo do crédito informado no Dacon, mas pela não comprovação dos valores lá declarados. Note-se que a interessada nem mesmo registrou nas planilhas de memória de cálculo despesas desta natureza. Tampouco apresentou qualquer documento representativo de tais operações, nem para a Fiscalização e nem em sede de manifestação de inconformidade.

Diante desse contexto, entendo, conforme já me pronunciei anteriormente, que a glosa por ausência de comprovação não pode ser suprida pelo princípio da verdade material, não há um excesso de formalismo em exigir que as despesas sejam devidamente comprovadas e essa comprovação não se esgota nos registros contábeis.

Observo ainda que ao analisar a “Mémória de Cálculo - Créditos Utilizados na DACON” de fls. 59/74, de fato não há informação sobre essas despesas financeiras de empréstimos e financiamentos, fato que ratifica o que foi descrito pelo julgador de piso.

No tópico que trato sobre questões processuais resta esclarecido o entendimento predominante sobre a obrigação do recorrente de provar o seu direito ao crédito, o que não foi feitos nesses autos.

Nesse sentido, mantenho a glosa conforme decidido pelo julgador de piso.

VIII - DA NECESSÁRIA CONVERSÃO DO FEITO EM DILIGÊNCIA;

A recorrente requer que seja realizada diligência e/ou perícia, ocorre que no caso dos autos, tal medida mostra-se desnecessária, visto que há nos autos todos os elementos necessários e suficientes ao julgamento.

Nesse sentido ainda que não haja um entendimento pacífico nas turmas de julgamento, trago decisão análoga ao que coaduno como forma de decidir:

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

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

(...)

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA.

Deve ser indeferido o pedido de perícia/diligência, quando tal providência se revela prescindível para instrução e julgamento do processo.” (Processo nº 10880.653302/2016-46; Acórdão nº 3201-004.221; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 25/09/2018)

Assim, rejeito o pedido de diligência, pelos motivos acima expostos.

IX — DA NECESSÁRIA CORREÇÃO MONETÁRIA.

Sobre o pedido de incidência de correção monetária o CARF já se pronunciou por súmula a qual me filio, vejamos:

Súmula CARF n.º 125 No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei n.º 10.833, de 2003.

Desse modo, não há respaldo legal que justifique o deferimento de correção monetária no Ressarcimento de PIS e COFINS em regime não cumulativo.

Dispositivo

Diante do exposto, rejeito as preliminares suscitadas e no mérito nego provimento ao recurso.

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa