PIS E COFINS: CRÉDITOS DE INSUMOS E ÔNUS PROBATÓRIO

Gustavo Froner Minatel¹

Guilherme Froner²

1. Breves considerações sobre o tema

Com a instituição do regime não cumulativo para a contribuição ao Programa de Integração de Social (“PIS”) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”), a definição dos gastos, despesas e custos que geram direito de crédito para o abatimento das contribuições tornou-se uma das questões mais debatidas pela doutrina, Administração Tributária e aplicadores da Lei. Isso, porque o regime não cumulativo – introduzido no ordenamento pelas Leis n^os 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (PIS), e 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (COFINS), – inovou ao listar os insumos que podem ser creditados pelas empresas, operando

1. Mestre em Direito do Tributário pela PUC-SP, professor de Direito Tributário da FACAMP, professor conferencista do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, da COGEAE-PUC-SP, da PUC-Campinas, ex-Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – TIT, advogado.

2. Especialista em Direito Tributário pela COGEAE-PUC-SP, cursando Especialização em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT e especialista em Contabilidade, Controladoria e Finanças pela FIPE-CAFI, advogado.

com conceitos emprestados da não cumulatividade do Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”) e do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (“ICMS”) que tributam a operação com produto/mercadoria, sem a necessária avaliação da pertinência desses conceitos para a sistemática de tributação incidente sobre receitas.

A princípio, essa nova metodologia de apuração do valor a pagar das contribuições sociais trouxe como consequência o embate entre os aplicadores das normas (Fisco x Contribuinte) sobre a definição do que pode ser considerado como insumo para obtenção da “receita”, para fins de registro de créditos que podem ser descontados na apuração do montante a recolher dessas contribuições. A posição inicial da Administração Tributária, veiculada pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 404, de 12 de março de 2004 (“IN SRF nº 404/2004”), trouxe interpretação restritiva, estabelecendo limitações não previstas em lei³, ao igualar o conceito de insumos ao previsto na legislação do IPI.

Essa interpretação mitigada sobre o direito de crédito admite a apuração de créditos somente sobre as aquisições de (i) matéria-prima, (ii) produto intermediário, (iii) material de embalagem e (iv) quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação (desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado). Para a prestação de serviços, o direito de crédito se limita aos bens aplicados ou consumidos na execução do serviço e desde que não sejam classificáveis no ativo imobilizado.

3. Como exemplo, o § 4º do artigo 8º prescreve a necessidade de alteração física dos insumos empregados no processo fabril, exigência que não encontra respaldo nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

A restrição ao direito de crédito de PIS e COFINS proveniente da IN SRF nº 404/2004 ignora o fato de que o conceito de insumo da legislação do PIS e da COFINS é bem mais amplo do que aquele veiculado na legislação do IPI e do ICMS, na medida em que não se vincula à circulação de mercadorias ou à operação com produto industrializado, mas sim à obtenção de “receita”. Ressalte-se que o modo como o legislador empregou o termo “insumos” na norma jurídica asseguradora de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS (artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003⁴) deixa evidente que não se deve buscar a classe de “bens e serviços” que, de antemão, se qualifiquem como “insumos”. Pelo contrário, a lei não valorizou cada “bem ou serviço”, mas deu relevância para a forma em que são “utilizados” esses mesmos “bens e serviços”, independente de prévia e intrínseca qualificação de cada um deles. O enunciado normativo é de hialina clareza: assegura-se o direito de crédito de PIS e COFINS sobre os “bens e serviços utilizados como insumo” e não sobre os bens e serviços em si mesmos considerados.

Com efeito, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) em inúmeros acórdãos se manifestou no sentido de que o conceito de insumos (i) não se restringe aos termos da IN SRF nº 404/2004, conforme disposto na legislação do IPI, (ii) não é demasiadamente amplo como os conceitos de custos e despesas operacionais da legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (“IRPJ”), (iii) ficando, assim, restrito aos gastos que apresentem relação de pertinência e dependência com o processo de produção e fabricação de bens destinados à venda (ou com a prestação de serviços). Vejamos:

4. “II - bens e serviços, **utilizados** como **insumo** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;”

“[...] CRÉDITO SOBRE DISPÊNDIOS PREVISTOS NO ART. 3º, II, DA LEI 10.833/2003. CONCEITO DE INSUMOS. RELAÇÃO DE PERTINÊNCIA E DEPENDÊNCIA COM O PROCESSO DE PRODUÇÃO E FABRICAÇÃO DE BENS OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

No regime de apuração não cumulativa das contribuições ao PIS e à COFINS, o desconto de créditos das aquisições de bens e direitos utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens destinados a venda (art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03), **está condicionado a relação de pertinência e dependência do insumo ao processo produtivo ou de fabricação do bem ou prestação de serviços pelo contribuinte, analisada em cada caso em concreto**, não sendo aplicável o conceito restrito das IN's 247/02 e 404/04, que equiparou o insumo aos produtos intermediários no âmbito do IPI e nem o conceito mais elástico de despesa necessária previsto para o IRPJ. [...]” (grifos acrescidos)

Com a evolução da jurisprudência do CARF, construiu-se um conceito funcional de insumos a partir dos seguintes critérios⁵: (i) o gasto deve integrar o custo de produção do bem ou do serviço destinado à venda, assim compreendido o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, conforme artigo 290 do Regulamento do Imposto sobre a Renda⁶, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (“RIR/99”); bem como (ii) o bem ou serviço não deve ser passível de incorporação obrigatória ao ativo não circulante, nos termos do artigo 301 do RIR/99⁷.

5. Conforme seminário apresentado pelo Conselheiro Antônio Carlos Atulim, em 13 de julho de 2017, para o Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Santa Catarina.

6. “Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente: I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;”

7. “Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano.”

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Embora no âmbito administrativo venha prevalecendo a corrente “intermediária” do conceito de insumos (conceito nem tão amplo como disposto na legislação do IRPJ nem tão restrito quanto na legislação do IPI), não se identifica a mesma uniformidade em âmbito judicial⁸. Espera-se que o tema do alcance da não cumulatividade, para apuração das contribuições incidentes sobre a receita, mereça o adequado exame pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”) e pelo Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), pois essa matéria foi submetida, respectivamente, ao rito da repercussão geral no Recurso Extraordinário (“RE”) n° 841.979⁹ (tema 756) e ao regime dos recursos repetitivos no REsp n° 1.221.170/PR¹⁰ (tema 780).

Enquanto o STF e o STJ não julgarem definitivamente a matéria, permanecerão suspensos todos os processos judiciais pendentes sobre a matéria e, por outro lado, quando sobrevierem a publicação das decisões que solucionarem a questão, a respectiva orientação deverá ser obrigatoriamente respeitada pelos demais tribunais do país, assim como pela Administração Tributária e também pelos contribuintes, nos termos da lei processual atualmente em vigor.

De toda a forma, independentemente das decisões judiciais dos Tribunais Superiores porvir, a questão do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS estende-se para (i) os meios de comprovação do emprego dos insumos e (ii) do ônus de produção da prova.

8. Sobre o tema, vale citar as decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento dos Recursos Especiais (“REsp”) n°s 1.230.441/SC e 1.246.317/MG, em que restou definido que o conceito de insumos (i) não se limita à legislação do IPI, (ii) não é tão abrangente tal como os conceitos de custos e despesas operacionais da legislação do IRPJ e (iii) deve examinar a essencialidade do gasto na atividade-fim da empresa.

9. Título: “Alcance do art. 195, § 12, da Constituição federal, que prevê a aplicação do princípio da não-cumulatividade à Contribuição ao PIS e à COFINS”.

10. Questão submetida a julgamento: “Discute-se o conceito de insumo tal como empregado nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 para o fim de definir o direito (ou não) ao crédito de PIS e COFINS dos valores incorridos na aquisição”.

Sem a pretensão de esgotar o assunto, o presente artigo buscará examinar o tema a partir da indagação de como fazer a prova de que determinado gasto (custo ou despesa) pode ser considerado insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS, à luz da jurisprudência atual do CARF.

2. Meios de prova admitidos

Com o advento do novo Código de Processo Civil (“CPC”), o tema das provas não mais se restringe às normas do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (“Decreto nº 70.235/1972”), haja vista que as novas normas processuais se aplicam de forma supletiva e subsidiária aos processos administrativos fiscais (por força do artigo 15 do CPC¹¹).

Neste contexto, são meios hábeis de se comprovar a verdade dos fatos todos os meios legais e moralmente legítimos (artigo 369 do CPC¹²), não se limitando aos “*termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis*” mencionados pelo Decreto nº 70.235/1972 (artigo 9º). Meios de prova são os instrumentos previstos e disciplinados em lei e cuja finalidade é transportar para o processo a confirmação dos fatos alegados pelas partes¹³.

Logo, com fundamento no novo CPC, admite-se a produção de provas por meio de (i) ata notarial (artigo 384), (ii) depoimento pessoal (artigo 385), (iii) confissão (artigo 389), (iv) exibição de documento ou coisa (artigo 396), (v) documental (artigo 405 e seguintes), (vi) documentos eletrônicos (artigo

11. “Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.”

12. “Art. 369. As partes têm o direito de empregar todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, para provar a verdade dos fatos em que se funda o pedido ou a defesa e influir eficazmente na convicção do juiz.”

13. Burnier Júnior, João Penido. Teoria geral da prova. Campinas: Edicamp, 2001. Página 61.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

439), (vii) testemunhal (artigo 442), (viii) pericial (artigo 464 e seguintes) e (ix) inspeção judicial (artigo 481 e seguintes).

Dentre os inúmeros meios de prova apontados no Decreto n° 70.235/1972 e no CPC (além dos meios de prova moralmente legítimos não especificados no código), os meios hábeis a comprovar o enquadramento de gastos no conceito de insumos são, via de regra, laudos e descrições do processo produtivo ou da prestação de serviços (ademais, o contribuinte também deve apresentar provas, mediante documentação hábil e idônea, para evidenciar a existência, a realização e a efetividade dos gastos¹⁴).

Ou seja, a comprovação da utilização dos insumos na prestação de serviços ou no processo produtivo pode ser realizada mediante (i) a descrição do processo produtivo ou de prestação de serviços confeccionada pelo próprio contribuinte ou (ii) laudos técnicos produzidos por terceiros (prova pericial)¹⁵.

Neste contexto, o CARF¹⁶ (acórdão n° 3402-002.881), ao examinar laudo técnico produzido pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas (“IPT”), destacou que (i) inúmeros “*produtos químicos, pinos, porcas e barras*” são **consumidos** “*em contato*”

14. Como se infere, por exemplo, do acórdão n° 16-22712, de 03 de setembro de 2009, proferido pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo: “[...] *DESPESAS E CUSTOS. NÃO COMPROVAÇÃO. GLOSA. Impõe-se a glosa de despesas e custos declarados pelo sujeito passivo, quando este, devidamente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a existência, a realização e a efetividade destes gastos. DESPESAS E CUSTOS. DEDUÇÃO. ÔNUS DA PROVA. Compete ao sujeito passivo o ônus da prova da efetiva realização de custos e despesas dedutíveis. Em outras palavras, cabe ao sujeito passivo demonstrar a ocorrência dos pagamentos dos custos e despesas deduzidos na apuração do lucro líquido, bem como a necessidade destes nas atividades e na manutenção da empresa. [...]*”

15. Foge ao escopo do presente artigo o exame dos critérios de validade de tais laudos/descrições, como, por exemplo, se a confecção da prova deve ser realizada em momento anterior ou posterior ao aproveitamento do crédito, ou se deve ser produzida por engenheiro devidamente inscrito junto ao Conselho Regional de Engenharia e Agronomia (“CREA”).

16. Por maioria, em 28.01.2016.

direto com a bauxita/alumina em fabricação, seja em testes laboratoriais realizados na bauxita, seja no próprio processo Bayer"; (ii) os "pinos, barras e chapas metálicas são **consumidas** nas cubas eletrolíticas, onde é efetuada a redução iônica da alumina para obtenção do alumínio metálico"; e (iii) o produto químico argônio "é **consumido** diretamente em contato com o alumínio em fusão", revelando que o consumo de bens **no processo produtivo** caracteriza insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS.

No acórdão nº 3402-003.216¹⁷, o CARF, ao analisar laudo técnico elaborado pela Escola Superior de Agricultura "Luiz de Queiroz" ("ESALQ"), ressaltou que (i) o processo produtivo do contribuinte abrangia as etapas de "i) *plantio e cultivo de cana-de-açúcar; ii) colheita, carregamento e transporte da cana colhida; e iii) extração, tratamento e processamento do caldo para a produção de diversos produtos, em especial, açúcar, álcool e eletricidade*"; e que (ii) o referido laudo foi produzido por solicitação do CARF para "apresentar laudo de renomada instituição **que descreva detalhadamente o seu processo produtivo**, apontando a **utilização** dos insumos ora glosados na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços", enfatizando, assim, o conceito funcional de insumos.

Já no acórdão nº 3403-001.954¹⁸, debateu-se o aproveitamento de PIS e COFINS embasado na descrição do processo produtivo fornecida pelo contribuinte (e não em laudo técnico produzido por terceiro), na qual se frisou que (i) a "**descrição do processo produtivo** revela que o ácido sulfúrico tem outras utilidades, além se servir como desincrustante"; (ii) a "limpeza de dutos e trocadores de calor, assim como a desmineralização da água das caldeiras e o tratamento de efluentes são procedimentos necessários para assegurar a eficiência das instalações fabris e a proteção do meio-ambiente"; (iii) a "empresa **incorre em custos** ao adotar esses procedimentos"; (iv) "é inequívoco

17. Por maioria, em 24.08.2016.

18. Por maioria, em 20.03.2013.

que esses custos estão **umbilicalmente correlacionados com o processo produtivo da alumina**, enquadrando-se na disposição do **art. 290, I do RIR/99**; e (v) “devem ser afastadas as glosas relativas ao ácido sulfúrico”, eis que “são **insumos que integram o custo de produção** (art. 290, I, do RIR/99)”.

No entanto, o CARF ao julgar processo (acórdão nº 3802-003.584¹⁹) no qual não se produziu laudo técnico (nem descrição do processo produtivo) não admitiu o aproveitamento de créditos de insumos (lingoteira), valendo destacar que (i) a “*lingoteira, para que possa ser considerada insumo, é necessária a demonstração de que não se trata de bem do ativo imobilizado*” e que não “**havendo qualquer laudo técnico ou documento que comprove o prazo de vida útil da lingoteira utilizada ou ainda a periodicidade de realização desses gastos, não cabe o reconhecimento do direito ao crédito**”.

Em suma, referidos laudos e descrições devem (i) considerar o conceito funcional ou relacional de insumos, demonstrando a relação de pertinência ou inerência do gasto incorrido com a prestação de serviços ou com o processo produtivo ou de fabricação de bens destinados à venda, (ii) demonstrar a classificação do gasto como custo de produção (ou como custo do serviço prestado) e (iii) evidenciar que o gasto incorrido não se incorpora obrigatoriamente ao ativo não circulante. Não basta, portanto, a elaboração de laudos ou relatórios/descrições apontando a mera descrição de bens adquiridos ou serviços tomados, a relação de notas fiscais de aquisição de bens/serviços ou, ainda, a simples descrição estática do processo produtivo ou de prestação de serviços. Faz-se necessário demonstrar, sob a perspectiva funcional do conceito de insumo, o emprego do gasto no processo produtivo ou de prestação de serviços e sua relação de pertinência/inerência com o produto final ou com o serviço prestado ao adquirente/tomador.

Por fim, especial atenção deve ser dada aos laudos e descrições de empresas prestadoras de serviços, sendo pertinente, a

19. Por unanimidade, em 16.09.2014.

nosso ver, descrever (i) o modelo de negócios de tais empresas, (ii) seus processos e procedimentos relativos à execução dos serviços, (iii) a composição do custo do serviço prestado e (iv) as despesas incorridas por força de exigências legais e/ou regulatórias. Importa mencionar, ainda, que o CAREF, em sessão de 17 de maio de 2017 (acórdão nº 9303005.192, Câmara Superiores de Recursos Fiscais), reconheceu o direito de crédito relativo à aquisição de uniformes de uso obrigatório e dos materiais de segurança utilizados na prestação de serviços de higienização e saneamento, executados por empresa de construção civil, por se tratar de *“bens que se consomem gradualmente com o tempo na prestação dos serviços executados pelo contribuinte”*.

3. Ônus da prova – Ato de lançamento x Pedido de restituição/declaração de compensação

Ultrapassada a questão dos meios hábeis a comprovar os insumos empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços, cabe, ainda, examinar em qual momento e a quem compete produzir a prova.

No contexto do novo CPC (subsidiariamente aplicado aos processos administrativos fiscais), todas as partes envolvidas, inclusive o julgador, em uma lide devem colaborar e cooperar para a obtenção de uma solução justa e efetiva do conflito, em atenção ao disposto nos artigos 6^o²⁰ e 378²¹.

Ainda, vale extrair do CPC²² as regras de distribuição do ônus probatório, em que incumbe ao autor o ônus de provar fatos constitutivos de seu direito, enquanto que ao réu

20. “Art. 6º Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva.”

21. “Art. 378. Ninguém se exime do dever de colaborar com o Poder Judiciário para o descobrimento da verdade.”

22. “Art. 373. O ônus da prova incumbe: I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.”

incumbe o ônus de comprovar a existência de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito sustentado pelo autor. Transportando tais regras para os processos administrativos relativos ao aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, temos que (i) nos processos administrativos de iniciativa das autoridades fiscais, como se verifica nos processos decorrentes de lançamento de ofício, cabe ao Auditor-Fiscal o ônus de comprovar a glosa dos créditos de insumos, assim como (ii) nos processos administrativos de iniciativa do contribuinte, como se infere dos pedidos de restituição e das declarações de compensação, incumbe ao mesmo o ônus de enquadramento dos gastos no conceito de insumos.

Assim, no que tange aos processos de iniciativa da autoridade fiscal, o artigo 25 do Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011 (“Decreto n.º 7.574/2011”), que regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União, determina que “os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de **prova indispensáveis à comprovação do ilícito**”.

Uma vez que a “*escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais*” (artigo 26, *caput*, do Decreto n.º 7.574/2011), incumbe ao Auditor-Fiscal “a *prova da inveracidade dos fatos registrados*” com observância das disposições legais (artigo 26, parágrafo único, do Decreto n.º 7.574/2011). É o que restou definido pelo CARF, ao proferir o acórdão n.º 3402-002.881²³:

“(…) Tratando-se de processo de iniciativa da Administração Tributária, **cabe ao fisco o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fazendária**.(…) Foi o fisco quem se dirigiu ao estabelecimento do contribuinte e disse a ele que determinados itens em relação aos quais ele havia tomado o crédito não eram aptos

23. Por maioria, em 28.01.2016.

a gerarem aqueles créditos. (...) Entretanto, para executar esse procedimento a fiscalização está submetida ao que preceitua o art. 142 do CTN e aos arts. 9º e 10 do PAF. Em outras palavras: **cabe ao fisco investigar a matéria tributável**, declinar a motivação do lançamento e **apresentar as provas dos fatos que alegar** até o momento da notificação do auto de infração ao contribuinte, quando então encerra-se para o fisco a instrução processual. („,„)”

Para Fabiana Del Padre Tomé²⁴, a produção de prova pela Administração Tributária sequer caracteriza mero **ônus** (como se depreende do acórdão acima transcrito), assim entendido como encargo necessário para se atingir uma pretensão, mas sim um **dever**, haja vista o caráter vinculado do lançamento e do ato de aplicação de penalidade (é dever da autoridade fiscal certificar a ocorrência ou não do fato jurídico desencadeador do liame obrigacional, mediante a linguagem das provas).

Portanto, na hipótese de processos administrativos decorrentes de lançamento de ofício é obrigação/dever da autoridade fiscal **provar** a inveracidade dos registros relativos aos créditos de insumos (considerando que a escrituração dos créditos observem as disposições legais sobre o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS). Ressalte-se que, a partir do conceito equivocado de insumo dado pela IN SRF nº 404/2004, cumpre ao Auditor -Fiscal somente o dever de comprovar que o insumo não se desgasta em contato físico direto como produto em fabricação, ou que o serviço não é empregado diretamente na produção (na hipótese de empresas prestadoras de serviços, cabe ao Auditor-Fiscal demonstrar que os bens ou serviços não são aplicados ou consumidos

24. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2005. Páginas 292-293. A autora afirma, ao examinar o **dever de colaboração** dos contribuintes, que cabe aos contribuintes proceder aos devidos registros, nos livros contábeis, dos fatos relativos à sua movimentação empresarial, sempre alicerçados em documentos idôneos e hábeis, que deverão, quando requisitados, ser entregues à fiscalização, servindo à administração fazendária como elemento de prova, nos termos do artigo 195 do Código Tributário Nacional (“CTN”).

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

na execução do serviço ou que são classificáveis no ativo não circulante).

No que tange aos processos derivados de pedido de restituição ou de declaração de compensação, o ônus probatório recai sobre o contribuinte, posto que, segundo o artigo 28 do Decreto nº 7.574/2011²⁵, cabe “*ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado*”. Ademais, nos termos do artigo 170 do CTN²⁶, incumbe ao contribuinte comprovar a **certeza** – qualificação do gasto como insumo – e a **liquidez** – valoração/quantificação – do crédito passível de compensação. É nessa linha que vem se manifestando o CARF²⁷:

“PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO. RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. Nos processos referentes a pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. [...]” (acórdão nº 3401-003.401, data de publicação: 07.03.2017, relator Rosaldo Trevisan)

“REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ONUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE. No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório pleiteado. [...]” (acórdão nº 3202-001.593, data de publicação: 13.05.2015, relator Luis Eduardo Garrossino Barbieri)

Com efeito, segundo a jurisprudência do CARF, nos casos de (i) atos de lançamento de ofício cabe ao Auditor-Fiscal o ônus/dever de provar que o insumo não gera direito de

25. “Art. 28. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e sem prejuízo do disposto no art. 29 (Lei nº 9.784, de 1999, art. 36).”

26. “Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com **créditos líquidos e certos**, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.”

27. Na mesma linha dos acórdãos aqui reproduzidos: acórdãos nºs 3402-003.520 (01.12.2016), 3402003.148 (20.07.2016), 3401-003.653 (25.04.2017) e 9303-003.195 (26.11.2014).

crédito, enquanto que nos casos de (ii) pedido de restituição ou declaração de compensação incumbe ao contribuinte o ônus probatório.

Quanto à questão do momento de produção das provas, na hipótese de lavratura de auto de infração incumbirá, precipuamente, à autoridade fiscal instruir o ato de lançamento com as provas necessárias para desqualificar como insumo os gastos incorridos pelo contribuinte, enquanto que cumprirá ao contribuinte instruir a sua impugnação com os documentos e provas em que se fundamentar o seu direito creditório (nos termos dos artigos 56 e 57 do Decreto nº 7.574/2011²⁸).

Neste contexto, a legislação processual²⁹ determina a **preclusão** do direito de apresentação de novas provas posteriormente à apresentação da impugnação, exceto se (i) ficar demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (ii) referir a fato ou a direito superveniente; ou (iii) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Relativamente ao tema da preclusão, identificam-se no CARF as seguintes correntes doutrinárias: (i) primeira corrente – a prova deve ser juntada por ocasião da apresentação da impugnação ou da manifestação de inconformidade, sob pena de preclusão³⁰; (ii) segunda corrente – a prova pode ser juntada a qualquer momento, em razão do princípio da verdade

28. “Art. 56. A impugnação, formalizada por escrito, **instruída com os documentos** em que se fundamentar e apresentada em unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo, bem como, remetida por via postal, no prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência, instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 57. A impugnação mencionará: [...] III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas** que possuir;”

29. “Art. 57 [...] § 4o A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; II - refira-se a fato ou a direito superveniente; ou III - destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.”

30. Vide acórdãos nºs 3401-003.542 (em 25.04.2017) e 3302-004.135 (em 26.04.2017).

material³¹; e (iii) terceira corrente – admite-se a juntada de provas após a impugnação ou a manifestação de inconformidade, quando se destinem a complementar questões versadas na impugnação ou na manifestação de inconformidade³².

A despeito da discussão sobre a ocorrência ou não de preclusão do direito do contribuinte de apresentar novas provas – laudos ou descrições relativas ao creditamento de insumos – após a impugnação ou a manifestação de inconformidade, não se insere em tal discussão a determinação da realização de diligências ou perícias pela autoridade julgadora para a complementação de tais provas. Assim, mesmo na hipótese de a prova ser trazida aos autos quando já precluso o direito de o particular fazê-lo, o julgador pode e deve analisá-la, desde que se trate de prova necessária para a apreciação da matéria litigada. Afinal, diferentemente do que se verifica em relação ao impugnante, o legislador não estabeleceu limite temporal para a iniciativa probatória da autoridade julgadora³³. Aliás, o artigo 29 do Decreto n.º 70.235/1972, determina que, na apreciação das provas, a autoridade julgadora “*formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias*”.

Logo, se por ocasião do julgamento de processos oriundos de autos de infração ou de pedidos de restituição/declarações de compensação persistir dúvida do órgão julgador, quanto ao enquadramento do gasto no conceito de insumo, devem ser realizadas diligências ou perícias para produção de provas complementares (com fundamento no artigo 35 do Decreto n.º 7.574/2011³⁴). A razão desta assertiva é singela, mas deci-

31. Vide acórdão n.º 108-09.622 (em 28.05.2008).

32. Vide acórdãos n.ºs 103-22.500 (em 21.06.2006) e 301-30.777 (em 14.10.2003).

33. DARZÉ, Andréa Medrado. *Preclusão da Prova no Processo Administrativo Tributário: Um Falso Problema*, in “VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários. Derivação e Positivção no Direito Tributário”.

34. “Art. 35. A realização de diligências e de perícias será determinada pela autoridade julgadora de primeira instância, de ofício ou a pedido do impugnante, quando entendê-las necessárias para a apreciação da matéria litigada.”

siva: a produção probatória no processo administrativo fiscal compete concorrentemente às partes e ao juiz³⁵. Noutras palavras, as dúvidas decorrentes da insuficiência das provas apresentadas com a impugnação ou com a manifestação de inconformidade (e também decorrentes do embate com as provas apresentados por ocasião do ato de lançamento) não devem implicar, de plano, na negativa do direito creditório, por suposta preclusão do direito de apresentação de novas provas. Muito pelo contrário, o dever de colaboração e cooperação do novo CPC, bem como o princípio da verdade material, exigem que a autoridade julgadora determine a promoção de diligências/perícias, a fim de confirmar ou infirmar, no caso concreto, a qualificação do gasto como insumo.

4. Conclusões

Em face de todo o exposto, concluímos que:

(i) Construiu-se no âmbito da jurisprudência do CARF que a caracterização de um gasto como insumo, para fins de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, dependerá: (i) da sua integração no custo de produção do produto destinado à venda ou do custo do serviço prestado (assim compreendido o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, conforme artigo 290 do RIR/99); e (ii) que o bem ou serviço não seja passível de incorporação obrigatória ao ativo não circulante (nos termos do artigo 301 do RIR/99).

(ii) Não basta alegar o direito de crédito sobre insumos, sendo necessário produzir prova no sentido de que os gastos, de fato, se qualificam como insumos (objeto da prova) a partir de sua **utilização** na prestação de serviços ou no processo produtivo.

35. DARZÉ, Andréa Medrado. *Preclusão da Prova no Processo Administrativo Tributário: Um Falso Problema*, in “VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários. Derivação e Positivção no Direito Tributário”.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

(iii) São meios hábeis a comprovar o direito de crédito sobre insumos: laudos e descrições do processo produtivo ou de prestação de serviços.

(iv) O conteúdo da prova não se resume a mera descrição do processo produtivo ou da prestação de serviços, a indicação das notas fiscais de aquisição de bens e serviços ou a descrição dos bens ou serviços adquiridos ou tomados, sendo essencial a demonstração da relação de pertinência/inerência entre o insumo e o processo produtivo (ou de prestação de serviços).

(v) Na hipótese de lavratura de auto de infração, incumbe à autoridade fiscal instruir o ato de lançamento com as provas necessárias para desqualificar como insumo os gastos incorridos pelo contribuinte, enquanto que incumbe ao contribuinte produzir prova na primeira oportunidade de se manifestar no processo (por ocasião de sua impugnação) – tal obrigação do contribuinte também se aplica por ocasião da apresentação da manifestação de inconformidade, na hipótese de indeferimento de pedido de restituição/declaração de compensação.

(vi) Se por ocasião do julgamento de processos oriundos de autos de infração ou de pedidos de restituição/declarações de compensação persistir dúvida do órgão julgador, quanto ao enquadramento do gasto no conceito funcional de insumo, devem ser realizadas diligências ou perícias para produção de provas complementares – ainda que reste caracterizada a preclusão do direito de produção de provas do contribuinte.