



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10183.908806/2016-76
ACÓRDÃO	3201-013.648 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BELARINA ALIMENTOS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

RECURSO VOLUNTÁRIO. PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade quando a decisão é proferida por autoridade competente, contém fundamentação suficiente e assegura o exercício do contraditório e da ampla defesa. Eventual discordância quanto à valoração das provas constitui matéria de mérito, não ensejando a invalidação do processo administrativo.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

CRÉDITOS. INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O enquadramento de bens e serviços como insumos deve observar os critérios da essencialidade e da relevância fixados pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR.

CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES. ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

É vedado o aproveitamento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativamente à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, inclusive nas hipóteses de alíquota zero, nos termos do art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Incumbe ao sujeito passivo comprovar a certeza e a liquidez do direito creditório pleiteado.

DESPESAS ADMINISTRATIVAS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas vinculadas a atividades meramente administrativas, sem demonstração de integração ao processo produtivo, não geram direito ao creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL E FERRAMENTAS EMPREGADAS NO PROCESSO PRODUTIVO. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Calças, camisas, protetores faciais, ferramentas e materiais correlatos utilizados diretamente no processo produtivo, quando demonstrada sua essencialidade ou relevância, enquadram-se no conceito de insumo e geram direito ao crédito.

FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. CRÉDITOS.

É permitido o aproveitamento de créditos relativos a serviços de frete contratados de forma autônoma na aquisição de insumos, desde que observados os requisitos da Súmula CARF nº 188.

FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Geram direito ao crédito as despesas com frete vinculadas ao transporte de insumos e de produtos em elaboração. Não geram crédito as despesas com frete relativas ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, nos termos da Súmula CARF nº 217.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. NECESSIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos exige a apresentação das declarações retificadoras pertinentes, conforme entendimento consolidado na Súmula CARF nº 231.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar a glosa de créditos nos seguintes termos: (i) por unanimidade de voto, em relação a (i.1) créditos reconhecidos pela autoridade fiscal na Informação Fiscal elaborada em cumprimento à diligência determinada por este Conselho (bens utilizados como insumos e armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda), (i.2) protetores faciais, calças, camisas, ferramentas e materiais correlatos —tais como cal virgem, chaves combinadas, espátula, mangote de couro, óculos de segurança, pano de saco e transformador bivolt —comprovadamente empregados no processo

produtivo, (i.3) despesas com fretes na aquisição de peças de reposição de máquinas do ativo imobilizado, lubrificantes, graxas, aditivos e materiais de embalagem, bem como sobre a locação de empilhadeiras, desde que devidamente comprovados, observado o entendimento firmado na fundamentação do voto, e (i.4) despesas com fretes vinculados ao transporte de insumos e de produtos em elaboração entre estabelecimentos do Recorrente; e, (ii) por maioria de votos, para manter as demais glosas de créditos, vencido o conselheiro Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, que também revertia a glosa em relação à aquisição de clips para cabo de aço.

Assinado Digitalmente

Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi – Relatora

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco de Miranda, Flavia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafeta Reis e Marcelo Enk de Aguiar..

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada em face de Despacho Decisório que apreciou Pedido de Ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa – Mercado Interno.

Na apreciação do pleito, a autoridade fiscal, com base nos elementos constantes do processo administrativo nº 10010.019402/0716-20, concluiu pela inexistência de valores passíveis de ressarcimento, por entender que os créditos apurados foram utilizados para abatimento parcial das contribuições devidas.

Irresignado com as glosas efetuadas, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, a qual foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento. Na oportunidade, a DRJ rejeitou de forma unânime as alegações do sujeito passivo e manteve integralmente o Despacho Decisório, assentando, em síntese, as seguintes conclusões:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS.

O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas apenas aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÕES NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES.

Os artigos 3º, parágrafo 2º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 estabelecem de forma expressa que é vedado desconto dos créditos sobre as aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições. No regime de não-cumulatividade das contribuições PIS e COFINS, o aproveitamento de créditos está baseado na premissa da incidência dessas contribuições nas aquisições dos bens e serviços empregados no processo produtivo.

FRETES. TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS. CREDITAMENTO.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito à apuração de créditos.

FRETES. COMPRAS DE INSUMOS. CREDITAMENTO

Não há que se falar em creditamento em relação ao custo do serviço de transporte dos bens adquiridos, e sim analisar a possibilidade de creditamento em relação à aquisição dos bens cujos custos englobam os de transporte. Os dispêndios com transportes na aquisição de bens devem integrar o custo de aquisição de tais bens. A possibilidade de aproveitamento dessas despesas depende da correta apuração e contabilização, guardando estrita relação com a natureza dos insumos adquiridos. Está correta a glosa de fretes pagos na compra de insumos indevidamente incluídos na rubrica “armazenagem e frete nas operações de venda”, pois foram indevidamente apropriados e registrados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO.

Para o reconhecimento em favor do sujeito passivo, é necessário que restem plenamente caracterizados os atributos de certeza e liquidez do direito creditório pleiteado. Ou seja, o crédito pretendido deve ser comprovado por meio da escrituração contábil e fiscal, bem como pelos documentos que a respalde.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificado da decisão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, requerendo o reconhecimento do direito creditório, a homologação das compensações vinculadas ao pedido de ressarcimento e a anulação dos débitos decorrentes das glosas efetuadas.

Ao apreciar o recurso, esta Turma, por meio de Resolução, converteu o julgamento em diligência, em razão da necessidade de reexaminar os créditos pleiteados à luz da orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, que afastou o conceito restritivo de insumo previsto nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, adotando os critérios da essencialidade e da relevância posteriormente sistematizados no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018.

Para tanto, determinou que a autoridade preparadora procedesse à análise conjunta da documentação constante destes autos e do e-Dossiê nº 10010.019402/0716-20, elaborando relatório detalhado acerca dos créditos relativos à aquisição de bens utilizados como insumos e às despesas com armazenagem e frete na operação de venda, com discriminação dos valores comprovados, das razões das glosas e da participação de cada item na atividade da empresa. Determinou, ainda, caso necessário, a intimação da contribuinte para apresentação de documentos ou esclarecimentos complementares, assegurando-lhe o exercício do contraditório antes do retorno dos autos ao CARF para prosseguimento do julgamento.

Em cumprimento à diligência determinada pelo CARF, a autoridade fiscal procedeu à reanálise dos créditos relativos às aquisições de bens utilizados como insumos e às despesas com armazenagem e frete, elaborando relatório circunstanciado acerca dos valores comprovados e das razões para a manutenção ou o afastamento das glosas inicialmente efetuadas, após o que os autos retornaram a este Conselho para prosseguimento do julgamento.

Considerando que o Relator anteriormente designado não mais integra a composição desta Turma, os autos foram a mim redistribuídos, por sorteio, para prosseguimento do julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Barbara Cristina de Oliveira Píalarissi**, Relatora

Conforme relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão da DRJ que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada em face de Despacho Decisório que deferiu parcialmente pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa, referente ao 1º trimestre de 2013, no valor de R\$ 160.182,80.

O deferimento parcial decorreu da glosa de créditos cuja apuração não atendeu aos requisitos legais, especialmente em relação ao conceito de insumo, ao aproveitamento de créditos

sobre aquisições não sujeitas à incidência das contribuições, ao creditamento de despesas com fretes e à insuficiência de comprovação do direito creditório.

Ao apreciar a Manifestação de Inconformidade, a DRJ manteve integralmente o Despacho Decisório, assentando, em síntese, que: (i) o conceito de insumo não abrange toda despesa necessária à atividade empresarial, mas apenas os bens e serviços efetivamente aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (ii) é vedado o desconto de créditos relativos a aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições; (iii) despesas com fretes de transferência entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a crédito; (iv) despesas com fretes na aquisição de insumos devem compor o custo de aquisição dos respectivos bens, não podendo ser apropriadas como despesas de armazenagem e frete nas operações de venda; e (v) o reconhecimento do direito creditório exige prova da sua certeza e liquidez, mediante escrituração contábil e fiscal regularmente respaldada por documentação idônea.

Em cumprimento à diligência determinada por este Conselho, a autoridade fiscal elaborou Informação Fiscal circunstanciada, reexaminando as glosas objeto da controvérsia à luz dos critérios estabelecidos pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR e do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, mantendo apenas aquelas consideradas indevidas segundo os novos parâmetros interpretativos.

Cientificada da Informação Fiscal, a recorrente apresentou razões adicionais de recurso, esclarecendo que não impugna os créditos reconhecidos pela autoridade fiscal, restringindo sua irresignação às glosas remanescentes, cuja reforma pleiteia com fundamento na documentação constante dos autos e na legislação aplicável.

De pronto, registro que acompanho as conclusões da Informação Fiscal quanto à reversão das glosas nela reconhecidas, por entender que se encontram em consonância com os parâmetros fixados pelo Superior Tribunal de Justiça e pela orientação administrativa vigente. Remanescem, contudo, pontos controvertidos, cuja análise passo a realizar.

1 Da preliminar de nulidade

Em suas razões recursais, a recorrente suscita, preliminarmente, a nulidade do acórdão recorrido, ao argumento de que a DRJ deixou de apreciar a integralidade da documentação comprobatória constante do e-Dossiê nº 10010.019402/0716-20, especialmente quanto às despesas de frete, circunstância que teria comprometido o exame do direito creditório pleiteado.

Sustenta que a decisão recorrida violou o dever de fundamentação, por não enfrentar todos os argumentos e documentos capazes de infirmar a conclusão adotada, em afronta ao art. 31 do Decreto nº 70.235/1972, aos arts. 2º e 50 da Lei nº 9.784/1999, ao art. 93, IX, da Constituição Federal e ao art. 489, § 1º, do Código de Processo Civil. Afirma, ainda, que a

ausência de análise da documentação caracterizou cerceamento do direito de defesa, requerendo a decretação da nulidade do acórdão recorrido e do despacho decisório, com o reconhecimento integral dos créditos pleiteados.

Não assiste razão a recorrente.

Nos termos dos arts. 59 a 61 do Decreto nº 70.235/1972, a nulidade do procedimento ou da decisão administrativa somente se configura nas hipóteses expressamente previstas em lei, notadamente quando praticados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Nenhuma dessas hipóteses se verifica no presente caso.

A decisão recorrida foi proferida por autoridade competente e apresenta motivação suficiente para permitir a compreensão das razões de decidir e o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, tanto que a recorrente impugnou especificamente seus fundamentos por meio do presente Recurso Voluntário.

A alegada deficiência de fundamentação igualmente não procede. O dever de motivação exige que o julgador exponha os fundamentos de fato e de direito que embasam sua conclusão, não lhe sendo imposto enfrentar individualmente todos os argumentos, documentos ou alegações deduzidos pelas partes quando já houver fundamentação suficiente para a solução da controvérsia.

De todo modo, eventual insuficiência na análise da documentação restou superada pela diligência determinada por este Conselho, ocasião em que a autoridade fiscal reexaminou os documentos constantes destes autos e do e-Dossiê nº 10010.019402/0716-20 à luz dos critérios fixados pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR e pelo Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, elaborando Informação Fiscal circunstanciada. Após sua ciência, foi oportunizado à recorrente apresentar razões adicionais de recurso, as quais foram efetivamente apresentadas.

Além disso, a recorrente confunde matéria preliminar com matéria de mérito. A alegação de que determinados documentos conduziram ao reconhecimento do direito creditório ou à reversão de glosas remanescentes diz respeito à valoração da prova e ao exame da existência do direito alegado, questões que serão apreciadas no mérito do recurso, não constituindo vícios capazes de macular a validade do processo administrativo.

Assim, ausentes as hipóteses de nulidade previstas no Decreto nº 70.235/1972, rejeito a preliminar suscitada.

2 Mérito

Conforme delimitado pela própria recorrente em suas razões adicionais de recurso, a controvérsia restringe-se às glosas remanescentes mantidas pela autoridade fiscal após a

realização da diligência determinada por este Conselho, não havendo insurgência quanto aos créditos reconhecidos na Informação Fiscal.

A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, instituiu o regime da não cumulatividade da contribuição para o PIS/Pasep, aplicável às pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Real. De acordo com o art. 3º da referida norma, é permitido ao contribuinte descontar, da contribuição devida no mês, créditos apurados em relação a determinados custos, despesas e encargos vinculados à sua atividade econômica.

O caput do artigo estabelece a regra-matriz do direito ao crédito, enquanto os incisos disciplinam hipóteses específicas de creditamento. Entre essas hipóteses, destacam-se: a aquisição de bens para revenda (inciso I); a aquisição de bens e serviços utilizados como insumos na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços (inciso II); o consumo de energia elétrica nos estabelecimentos da pessoa jurídica (inciso III); e os pagamentos de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa (inciso IV), entre outros.

No que se refere ao inciso II, o conceito de “insumo” não foi expressamente definido pela legislação, o que gerou divergências interpretativas relevantes. Inicialmente, a Administração Tributária adotava entendimento mais restritivo, com base nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004. Esse posicionamento, no entanto, foi superado pelo julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, pelo Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos recursos repetitivos, que fixou como critério para o creditamento a demonstração da essencialidade ou relevância do bem ou serviço em relação à atividade econômica desenvolvida.

Esse entendimento foi incorporado à atuação da Administração Pública Federal, conforme expresso na Nota SEI nº 63/2018 da PGFN, no Parecer Normativo COSIT nº 5/2018 e na Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, os quais reconhecem que, para fins de geração de créditos no regime da não cumulatividade das contribuições, a caracterização de insumo deve observar esses dois critérios: essencialidade e relevância, considerados à luz do processo produtivo ou da prestação de serviços da pessoa jurídica.

No mesmo sentido, a jurisprudência consolidada do CARF vem adotando tal critério interpretativo, reconhecendo o direito ao crédito quando demonstrada a vinculação direta entre o bem ou serviço e a atividade-fim do contribuinte. Ressalte-se que o CARF tem seguido um entendimento intermediário: não tão restritivo quanto aquele previsto nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, que foram declaradas ilegais pelo Superior Tribunal de Justiça, tampouco tão amplo quanto o pretendido por parte dos contribuintes. Para este Conselho, a caracterização de um insumo está diretamente relacionada à pertinência ou necessidade da despesa dentro dos limites espaço-temporais do processo produtivo ou da prestação de serviços, sendo imprescindível a demonstração concreta do seu papel na dinâmica operacional da empresa.

Dessa forma, a aferição do direito ao crédito no regime da não cumulatividade exige análise fático-probatória à luz do critério jurídico consolidado, segundo o qual apenas os bens e

serviços essenciais ou relevantes ao processo produtivo ou à prestação de serviços da pessoa jurídica podem ser considerados insumos. Conforme já exposto, a aplicação dos parâmetros de essencialidade e relevância — consagrados pelo Superior Tribunal de Justiça e acolhidos pela jurisprudência deste Conselho — demanda apreciação casuística, de modo a verificar se os itens questionados possuem, de fato, função indispensável ou significativa no desempenho da atividade econômica da contribuinte.

Cumprе ressaltar, contudo, que o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, delimitou o conceito de insumo previsto no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, mediante a adoção dos critérios da essencialidade e relevância. Assim, tais parâmetros destinam-se à análise das hipóteses de creditamento fundamentadas no conceito jurídico de insumo, não afastando a necessidade de observância dos requisitos próprios estabelecidos pelo legislador para as demais modalidades de créditos previstas no regime da não cumulatividade.

Portanto, a análise dos créditos objeto da presente controvérsia deve observar a natureza específica de cada dispêndio, verificando-se, em relação aos itens enquadrados como insumos, sua essencialidade ou relevância para o processo produtivo ou para a prestação de serviços desenvolvida pela pessoa jurídica.

2.1 glosa de insumos não sujeitos ao pagamento das contribuições

Foram objeto de glosa os créditos relativos à aquisição de bens e serviços utilizados como insumos que, segundo a fiscalização, não estavam sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

A glosa foi fundamentada no art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, segundo o qual não dão direito a crédito as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das referidas contribuições.

A recorrente alega que a glosa carece de fundamentação individualizada, porquanto a fiscalização não identificou os Códigos de Situação Tributária (CST) nem as Notas Fiscais eletrônicas que embasariam a conclusão de que as aquisições não estariam sujeitas ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Sustenta que as notas fiscais de aquisição foram regularmente escrituradas com o CST 53, correspondente a operações com direito a crédito, não sendo possível atribuir à adquirente eventual erro de classificação fiscal cometido pelos fornecedores. Invoca, para tanto, o princípio da verdade material e a Solução de Consulta COSIT nº 240/2023, segundo a qual erro na identificação do CST pelo fornecedor não impede, por si só, o aproveitamento dos créditos.

Aduz, ainda, que as embalagens adquiridas não se enquadram nas hipóteses legais de alíquota zero, estando sujeitas à tributação ordinária, razão pela qual, uma vez caracterizadas como insumos, ensejam o direito ao creditamento. Ao final, afirma que a glosa se baseou em mera

presunção, desacompanhada de demonstração fática e documental suficiente, requerendo seu afastamento.

Não assiste razão à recorrente.

A glosa foi efetuada com fundamento no art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que veda expressamente o aproveitamento de créditos relativos à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Em igual sentido, a jurisprudência deste Conselho é firme no sentido de que não é permitido o desconto de créditos decorrentes de aquisições de insumos não tributados, ainda que empregados na produção de bens destinados à venda.

A recorrente sustenta que a fiscalização não demonstrou adequadamente a ausência de tributação das aquisições, bem como que eventuais erros na identificação do CST pelos fornecedores não poderiam ensejar a glosa dos créditos. Todavia, tais alegações não se mostram suficientes para infirmar a conclusão fiscal.

Conforme consignado na decisão recorrida, a documentação apresentada pela recorrente revela-se insuficiente para demonstrar, de forma individualizada, a certeza e a liquidez do direito creditório pleiteado. Os documentos foram juntados sem qualquer organização por período de apuração ou por natureza da operação, abrangendo exercícios distintos, com expressivo volume de documentos estranhos à controvérsia, documentos em duplicidade e outros sem pertinência com os créditos discutidos, circunstância que inviabiliza a identificação objetiva das operações efetivamente relacionadas às glosas.

Nessas condições, não se pode exigir da autoridade fiscal ou do órgão julgador que procedam ao exame indiscriminado de milhares de documentos para identificar aqueles que, em tese, poderiam amparar o direito alegado. O dever de demonstrar os fatos constitutivos do direito creditório pertence ao sujeito passivo, nos termos do art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/1972, do art. 28 do Decreto nº 7.574/2011 e, subsidiariamente, do art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil.

A invocação do princípio da verdade material tampouco altera essa conclusão. Referido princípio não afasta o ônus probatório do contribuinte nem autoriza o reconhecimento de créditos quando os elementos constantes dos autos não permitem verificar, com segurança, o atendimento dos requisitos legais para o creditamento. Da mesma forma, eventual erro formal na classificação fiscal adotada pelo fornecedor somente teria relevância se a recorrente demonstrasse, de forma inequívoca, a efetiva tributação das operações e o preenchimento dos pressupostos legais para a constituição do crédito, o que não ocorreu.

Ausente prova suficiente capaz de deconstituir a conclusão da fiscalização e diante da vedação expressa contida no art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, impõe-se a manutenção da glosa.

2.2 glosa de aquisição de insumos não enquadrados no conceito de insumo

A recorrente sustenta que a fiscalização glosou indevidamente créditos relativos a itens classificados genericamente como despesas administrativas, ferramentas e vestuário, sem considerar sua efetiva utilização na atividade produtiva.

Alega que diversos itens enquadrados como materiais de escritório, a exemplo de clips para cabo de aço, embalagens e protetor facial, são empregados diretamente nas operações da empresa ou constituem equipamentos de proteção individual (EPI), enquadrando-se no conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade e relevância fixados pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR.

Afirma, ainda, que as ferramentas e materiais correlatos glosados são utilizados na manutenção de máquinas, na operação dos equipamentos e na proteção dos trabalhadores, possuindo destinação produtiva, razão pela qual não poderiam ser excluídos do creditamento com fundamento apenas em sua classificação genérica.

Por fim, sustenta que as calças e camisas adquiridas possuem natureza de equipamento de proteção individual, devendo igualmente ser reconhecidas como insumos para fins de creditamento.

Em síntese, defende que a fiscalização adotou critério meramente formal para a glosa, deixando de analisar a efetiva essencialidade e relevância dos bens para o desenvolvimento da atividade econômica, requerendo o reconhecimento dos respectivos créditos.

No ponto, assiste razão apenas em parte à recorrente.

Quanto às despesas administrativas, deve ser mantida a glosa efetuada pela autoridade fiscal. Embora tais despesas possam contribuir para o regular funcionamento da empresa, as atividades administrativas e logísticas não integram, em regra, o processo produtivo propriamente dito, não se enquadrando, por si só, no conceito de insumo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Ausente demonstração de que os bens glosados eram essenciais ou relevantes à produção dos bens destinados à venda, inexistente direito ao creditamento.

Diversa, contudo, é a situação do protetor facial, das calças e camisas utilizadas como equipamentos de proteção individual e das ferramentas e materiais correlatos (como cal virgem, chaves combinadas, espátula, mangote de couro, óculos de segurança, pano de saco, transformador bivolt), empregados diretamente no processo produtivo. Nesses casos, a classificação contábil ou a denominação genérica do bem não são suficientes para afastar o direito ao crédito. O critério determinante é sua efetiva destinação e sua imprescindibilidade para o desenvolvimento da atividade econômica.

Tratando-se de indústria do ramo alimentício, as vestimentas destinadas à proteção e higiene dos trabalhadores, quando exigidas pela legislação sanitária ou indispensáveis ao processo produtivo, revestem-se dos atributos de essencialidade e relevância estabelecidos pelo

Superior Tribunal de Justiça. Da mesma forma, ferramentas e materiais utilizados diretamente na operação, manutenção e continuidade da produção constituem insumos aptos a gerar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desde que comprovada sua vinculação ao processo produtivo.

Assim, a glosa deve ser mantida em relação às despesas administrativas e afastada quanto aos protetores faciais, calças, camisas e ferramentas e materiais correlatos - como cal virgem, chaves combinadas, espátula, mangote de couro, óculos de segurança, pano de saco, transformador bivolt - comprovadamente empregadas no processo produtivo.

2.3 Glosa decorrente de notas fiscais com inconsistências

A recorrente também sustenta que devem ser afastadas as glosas relativas a notas fiscais supostamente incompatíveis com o CNPJ do emitente, por entender que eventual erro formal não impede o reconhecimento do direito ao crédito quando comprovada a efetividade da operação.

Todavia, conforme se verifica da planilha "Reanalise_Bens_Insumo_2013.xlsx", elaborada em cumprimento à diligência determinada por este Conselho, as glosas remanescentes foram mantidas exclusivamente em razão da ausência de incidência das contribuições, da isenção da operação ou do não enquadramento dos bens no conceito de insumo. Não subsiste, portanto, glosa fundada em incompatibilidade entre o documento fiscal e o CNPJ do emitente.

Dessa forma, a argumentação desenvolvida pela recorrente dissocia-se dos fundamentos efetivamente adotados pela autoridade fiscal na manutenção das glosas, razão pela qual os precedentes invocados acerca da irrelevância de vícios meramente formais em documentos fiscais não se mostram aplicáveis ao presente caso.

2.4 glosa de despesas com armazenagem e frete de bens que não se encaixariam no conceito de insumo

A recorrente sustenta que a fiscalização glosou indevidamente créditos relativos a despesas de frete incidentes sobre a aquisição de determinados bens, sob o fundamento de que estes não se enquadrariam no conceito de insumo.

Alega que tais fretes referem-se à aquisição de peças de reposição de máquinas do ativo imobilizado, lubrificantes, graxas, aditivos, materiais de embalagem e locação de empilhadeiras, bens e serviços que reputa essenciais ao desenvolvimento de sua atividade econômica. Invoca, para tanto, precedentes do CARF que admitem o creditamento de despesas relacionadas à manutenção de ativos produtivos e ao aluguel de equipamentos utilizados na atividade empresarial.

A sistemática da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins exige que o enquadramento de determinado bem ou serviço como insumo seja aferido à luz dos

critérios da essencialidade e da relevância para o processo produtivo, conforme orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR.

No caso dos autos, verifica-se que os bens e serviços em discussão apresentam vínculo direto com o processo produtivo, revelando-se essenciais ou relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica da recorrente.

Dessa forma, atendidos os requisitos legais para o creditamento, revento as glosas efetuadas.

2.5 Fretes de períodos anteriores

A fiscalização manteve a glosa dos créditos extemporâneos por entender que a recorrente não observou os requisitos necessários ao seu aproveitamento, notadamente a retificação das obrigações acessórias correspondentes.

Insurge-se a recorrente contra esse entendimento, sustentando que o § 4º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 autoriza expressamente o aproveitamento de créditos em períodos subsequentes, independentemente da retificação das declarações, afirmando que a glosa estaria fundada em excesso de formalismo e afrontaria o princípio da verdade material.

A matéria encontra-se atualmente pacificada no âmbito deste Conselho por meio da Súmula CARF nº 231, segundo a qual:

"O aproveitamento de créditos extemporâneos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes."

Embora a legislação admita, em tese, o aproveitamento de créditos em períodos posteriores, esse direito está condicionado à adequada comprovação de sua origem e de sua existência, mediante a correspondente retificação das obrigações acessórias pertinentes. Tal exigência não constitui mero formalismo, mas instrumento indispensável à demonstração da certeza, liquidez e disponibilidade do crédito pleiteado.

Assim, nada a reparar na decisão recorrida.

2.6 Fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte

A fiscalização manteve a glosa dos créditos relativos a despesas de frete realizadas entre estabelecimentos da própria recorrente, por entender que tais operações não se enquadram nas hipóteses legais de creditamento.

A recorrente sustenta que esses fretes constituem serviços essenciais à sua atividade econômica, por envolverem a movimentação de matérias-primas importadas, insumos e produtos acabados entre suas unidades, sendo indispensáveis ao processo produtivo e à logística operacional. Afirmar que a jurisprudência administrativa admite o creditamento quando

demonstrada a essencialidade da despesa, requerendo o reconhecimento dos créditos correspondentes.

Não assiste razão à recorrente em sua integralidade.

A sistemática da não cumulatividade exige a análise da natureza da mercadoria transportada e da finalidade do serviço de frete.

No que se refere ao transporte de insumos e de produtos em elaboração entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, entendo que assiste razão à recorrente. Tais deslocamentos constituem etapa integrante do processo produtivo, revelando-se essenciais ao desenvolvimento da atividade empresarial. Nesses casos, o serviço de transporte conserva sua vinculação direta com a produção, legitimando o aproveitamento dos créditos.

Diversa, contudo, é a situação dos fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa. Sobre essa hipótese, a matéria encontra-se pacificada pela Súmula CARF nº 217, segundo a qual:

"Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas."

Assim, os créditos devem ser reconhecidos apenas em relação aos fretes vinculados ao transporte de insumos e de produtos em elaboração, desde que devidamente comprovados, mantendo-se a glosa quanto às despesas relativas ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente, em observância ao entendimento consolidado neste Conselho.

3 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para afastar as glosas referentes:

- i) aos créditos reconhecidos pela autoridade fiscal na Informação Fiscal elaborada em cumprimento à diligência determinada por este Conselho;
- ii) aos protetores faciais, calças, camisas, ferramentas e materiais correlatos — tais como cal virgem, chaves combinadas, espátula, mangote de couro, óculos de segurança, pano de saco e transformador bivolt — comprovadamente empregados no processo produtivo;
- iii) às despesas com frete incidentes sobre a aquisição de peças de reposição de máquinas do ativo imobilizado, lubrificantes, graxas, aditivos e materiais de embalagem, bem como sobre a locação de empilhadeiras, desde que devidamente comprovados; e

- iv) às despesas com frete vinculadas ao transporte de insumos e de produtos em elaboração entre estabelecimentos da recorrente.

Mantêm-se, quanto aos demais pontos, as glosas efetuadas pela fiscalização.

É como voto.

Assinatura Digital

Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi