



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10218.722352/2020-80</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3102-002.900 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	20 de agosto de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	SIDEPAR SIDERURGICA DO PARA LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Cabe à Recorrente o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária, em especial no caso de pedido de restituição decorrente de contribuição recolhida indevidamente.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. UTILIZAÇÃO GERAL OU MISTA.

Para aproveitamento de créditos, no caso de bens ou serviços mistos ou de uso geral, é necessário que o contribuinte mantenha registros separados e escrituração que permitam ou identificar o item em questão e sua utilização no processo produtivo ou rateio fundamentado.

CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. ATIVO IMOBILIZADO

Necessidade de identificação de máquinas e equipamentos e sua vinculação ao processo produtivo para enquadrar-se como insumo.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*Assinado Digitalmente*

**Pedro Sousa Bispo** – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jorge Luis Cabral, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Fabio Kirzner Ejchel, Larissa Cassia Favaro Boldrin (substituta integral) e Pedro Sousa Bispo(Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, com os devidos acréscimos:

Trata-se do Pedido de Ressarcimento PER/DCOMP 26295.12094.201011.1.1.09 7367 em que foi indicado direito creditório no valor de R\$ 5.311.145,48, resultante da não-cumulatividade da COFINS vinculado a exportação (parágrafo 1º do art. 6º da Lei 10.833/2003), apurado no primeiro trimestre de 2011.

A unidade de origem, após a realização de diligência, expediu o Despacho Decisório nº 048/2020 - EQREC/SRRF02/PA, fls. 2434/2449, por intermédio do qual reconheceu apenas parcialmente o crédito invocado, no valor de R\$ 4.115.968,11. Foram os seguintes os fundamentos adotados:

**GLOSAS NAS AQUISIÇÕES DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS**

(...)

Glosa sobre combustível

33.Foram aplicadas as glosas necessárias sobre combustível, isso significa retirar os insumos que fogem ao escopo formatado no Art. 172 da IN RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019.

34.Portanto foram identificados e glosados os combustíveis, notas fiscais (fls. 522 a 844), relacionados na tabela "Glosas sobre combustível" em razão dessas aquisições não possuírem relação com a atividade da empresa, já que foram

computados os fretas aos respectivos insumos, por esse motivo não percebemos a razão de consumo de combustível em seu processo produtivo com exceção de maquinário interno no parque fabril, entretanto para esses equipamentos (12 caminhões e 3 carregadeiras) não foram especificados os consumos individualizados, o que impossibilita identificar créditos a eles relacionados, além do que em manifestação solicitada ao contribuinte sobre esse fato se calou e nada se manifestou mesmo havendo prorrogação do prazo inicial (ver parágrafos 06 ao 17).

(...)

#### GLOSAS NAS AQUISIÇÕES DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

39. Foi glosada a totalidade dos serviços informados pela interessada, (fls. 1412 a 1736), baseadas nas amostras verificadas sobre as notas fiscais, pois são operações de manutenção geral de caminhões, tais como recauchutagem/reforma de pneu, recuperação e ou substituição de peças, limpezas dos sistemas de ar-condicionado, e de refrigeração, serviços de soldagem, cujo volume de serviço é incompatível com a frota alocada na operação fabril do produto (12 caminhões e 3 carregadeiras) - foram 365 serviços no 1º trimestre/2011, 321 para o 2º, 354 para o 3º e 330 para o 4º trimestre de 2011, e ainda inexistência de vinculação específica do serviço aos veículos operados na área fabril.

(...)

#### GLOSAS NAS AQUISIÇÕES DA ENERGIA ELÉTRICA

(...)

46. De posse das cópias das notas fiscais relacionadas à energia elétrica, fornecidas pela interessada, (fls. 1737 a 1742), e após análises encontramos sete fatores de glosas sobre as aquisições - notas fiscais - são eles: - demanda, demanda ponta, demanda fora ponta, excedente demanda reativa, consumo reativo fora ponta, consumo reativo ponta e CIP.

(...)

#### GLOSAS NAS BASE DE CÁLCULO E CRÉDITO SOBRE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO

55. Foi glosada a totalidade dos valores informados pela interessada, baseadas nas ausências de informações de suporte ao crédito(... )GLOSAS SOBRE OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO AO CRÉDITO 59. Foi glosada a totalidade dessas operações informadas pela interessada - (fls. 1743 a 2576), pois são operações de manutenção geral de caminhões cujo volume de serviço é incompatível com a frota alocada na operação fabril do produto (12 caminhões e 3 carregadeiras) e sem vinculação específica do serviço ao veículo operado na área fabril.

(...)

Cientificada em 21/08/2020 conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, fl. 2633, a interessada apresentou tempestivamente a manifestação de inconformidade de fls. 2637/2689, na qual inicia com uma breve explanação do processo produtivo da empresa. Posteriormente, discorre sobre o direito ao crédito da não cumulatividade do PIS e da COFINS, traz jurisprudências administrativas e judiciais, e argumenta, em seguida:

a) De acordo com o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, as pessoas jurídicas tributadas pelas regras do Lucro Real, com receitas sujeitas à Não Cumulatividade poderão considerar como insumos os valores relativos a Gás Liquefeito de Petróleo - GLP, as aquisições de barro, seixos, combustíveis e lubrificantes, peças de reposição e manutenção de máquinas e equipamentos, peças, acessórios, pneus para veículos serviços de recapagem, elétrica, hidráulica, montagem e manutenção de máquinas, dentre outros, todos utilizados durante todas as etapas do processo produtivo de fabricação de ferro-gusa, destinados à venda para o mercado interno e exportação. Ocorre que o r. despacho decisório glosou a apuração de créditos de duas matérias primas essenciais e aplicadas diretamente no processo produtivo, tais como bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive: combustíveis e lubrificantes, peças de reposição de automóveis, pneus, serviços contratados de reparos de veículos, serviços contratados de recapagem de pneus, energia elétrica, armazenagem, créditos sobre encargos da depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado e etc.

b) Conforme a breve descrição do processo produtivo da empresa, contida no item II.1, a Manifestante é empresa siderúrgica e industrializa ferro-gusa, sendo o minério de ferro, o carvão e o calcário suas principais matérias-primas. Seu parque industrial se localiza no município de Marabá - PA, distante dos locais de onde provêm as matérias-primas. A empresa optou por realizar contrato de arrendamento de veículos para realização dos fretes das matérias primas, tendo em vista a dificuldade na contratação de fretes de terceiros no interior do Estado do Pará, posto que o peso das matérias-primas causa um grande desgaste nos caminhões, bem como a precariedade das estradas que ligam o município de Floresta do Araguaia - PA e Marabá - PA.

c) Portanto, resta evidente que o combustível empregado na frota arrendada pela empresa é insumo empregado no processo produtivo, que se inicia no transporte das matérias-primas localizadas em municípios diversos, tal como a mina Big Mac (Mineração Floresta do Araguaia), localizada no município de Floresta do Araguaia - PA (dentre outros municípios, consoante descrito no item II.1) até a Usina de Ferro-Gusa, localizada do município de Marabá-PA, parque industrial da empresa. Isto posto, os combustíveis utilizados para os abastecimentos e as peças de reposição utilizadas nos reparos e manutenções da frota de caminhões arrendada, configura insumos aplicados no processo produtivo, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/20002 e nº 10.833/2003. De fato, a aquisição de

combustíveis e peças de reposição dos veículos configuram insumos essenciais ao processo produtivo. Ressalta-se, ainda, que a Manifestante adquire o combustível direto da distribuidora, como ocorre na prática pelas grandes empresas, para fins de se alcançar maior controle e menor custo.

d) Como devidamente exposto durante o trâmite do processo administrativo, as matérias primas utilizadas pela Manifestante em seu processo produtivo é de difícil transporte (tendo em vista o peso e/ou a precariedade das rodovias existentes no Estado do Pará), fato que dificulta a contratação de fretes e, por esse motivo, a empresa Manifestante realizar contrato de arrendamento de veículos para realização dos fretes das matérias primas, o que gera custo na aquisição de combustíveis, lubrificantes, peças de reposição automotiva, serviços de manutenção e reparos, bem como peças e serviços de reposição e manutenção de máquinas e equipamentos aplicados no processo fabril. A Manifestante utiliza-se, ainda, de peças e pneus para veículos em geral, conforme amplamente exposto acima, bem como peças e partes de reposição de máquinas e equipamentos, serviços de manutenção de máquinas e equipamentos, serviços de recapagem, elétrica, hidráulica, montagem e manutenção de máquinas, todos aplicados no processo fabril. Portanto, tem direito a apurar créditos em relação aos itens indevidamente glosados.

Quanto aos créditos de Energia Elétrica, afirma:

e) Aquelas pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real com PIS e COFINS não cumulativo, segundo o inciso III do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 - COFINS e o inciso IX da Lei nº 10.637/2002 - PIS, poderão creditar-se de 1,65% de PIS e 7,6% de COFINS sobre o valor dos custos e despesas com a energia utilizada. Poderá ser descontado crédito referente aos custos incorridos no mês relativos à energia elétrica e a energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumida no estabelecimento da pessoa jurídica, independentemente do setor (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007) Em relação aos encargos de depreciação de bens do Ativo imobilizado:

f) De acordo com os incisos VI, dos art. 3ºs das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, geram direito a crédito de PIS (1,65%) e COFINS (7,6%), os encargos de depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Assim, geram direito a crédito de PIS/COFINS o valor dos encargos de depreciação incorridos no mês, relativamente às máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no mercado interno após 1º de maio de 2004, desde que sejam utilizados na prestação de serviços ou na produção de bens destinados à venda.

Também, gera direito a crédito de PIS/COFINS o valor dos encargos de amortização sobre edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros utilizados nas atividades da empresa, incorridos no mês, determinados mediante a

aplicação da taxa de amortização em função do número de anos restantes do contrato de aluguel. Os documentos apresentados pela Manifestante, durante o procedimento fiscalizatório, comprovam a contabilização dos itens no Ativo Imobilizado, acompanhado dos documentos hábeis para comprovar que tais bens pertencem ao ativo imobilizado, devendo assim ser considerado na ocasião do julgamento, devendo ser revertida a glosa sobre tal período.

E por fim, requer:

Ante o breve exposto, requer-se a esta Delegacia da Receita Federal de Julgamento, seja CONHECIDA e PROVIDA a presente Manifestação de Inconformidade para:

a) receber e analisar todos os documentos que instruem a presente manifestação de inconformidade, em conjunto com todos os documentos que já instruem o processo administrativo para, ao final, reconhecer o direito da Manifestante ao crédito pleiteado;

b) SUSPENDER A EXIGÊNCIA do débito tributário consubstanciado em eventual(is) Declaração(ões) de Compensação(ões) vinculada(s) ao PER/DCOMP nº 04075.90110.070212.1.1.08-8051, nos termos do art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional; c) REFORMAR o r. despacho decisório, revertendo-se as glosas realizadas, dando-se PROVIMENTO aos argumentos constantes na presente Manifestação de Inconformidade, nos termos em que exposto, para reconhecer o direito da Manifestante ao crédito pleiteado no pedido de ressarcimento nº 04075.90110.070212.1.1.08-8051, tudo como medida de inteira JUSTIÇA! É o relatório.

Em 02/01/2024, o processo foi distribuído para a 25 Turma da DRJ02-Belém/PA para cumprimento de liminar em mandado de segurança, conforme decisão proferida no PJe 1114877-47.2023.4.01.3400 da 45 Vara Federal Cível da SJDF, fls. 2648/2650.

Ato contínuo, a DRJ-02 julgou a manifestação de inconformidade do contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

COFINS NÃO-CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. REQUISITOS NORMATIVOS.

O ressarcimento de valores decorrentes da não-cumulatividade da COFINS vincula-se ao preenchimento das condições e requisitos determinados pela legislação tributária.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. DIREITO CREDITÓRIO. RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

Em se tratando de ressarcimento, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Neste Recurso, a Empresa suscitou as mesmas questões de mérito, repetindo os mesmos argumentos apresentados na sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Pedro Sousa Bispo**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de pedido de ressarcimento crédito de Cofins não cumulativa vinculada à exportação (parágrafo 1º do art. 6º da Lei 10.833/2003) referente ao 1º trimestre de 2011, no qual se identificou a exclusão indevida na base de cálculo da contribuição de créditos sobre diversos custos/despesas, conforme as seguintes rubricas:

- a) Bens utilizados como insumos: Combustíveis e peças automotivas para veículos em geral;
- b) Serviços utilizados como insumos: Serviços de manutenção e reparos em veículos da frota própria e da frota arrendada pela empresa;
- c) Energia elétrica;
- d) Encargos de depreciação do ativo imobilizado, com base nos encargos de depreciação e com base no valor de aquisição ou de construção;
- e) Outros valores relacionados a gastos com a frota de caminhões;

A DRJ, balizada nos conceitos de insumos pelos critérios da essencialidade e relevância, manteve integralmente o conteúdo do despacho decisório, não reconhecendo o crédito pleiteado.

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado do ramo de siderurgia que tem como objeto social principal a produção de ferro gusa em lingotes.

A Recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas, e ratificadas pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, o qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais

recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, bem como, principalmente, com base no julgamento realizado pelo E. Superior Tribunal de Justiça no RE nº 1.221.170/PR, o qual definiu que o conceito insumo está vinculado à essencialidade ou relevância dos dispêndios em relação à atividade econômica do contribuinte.

Para melhor compreensão das matérias envolvidas, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP), e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

### Conceito de insumo

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do

CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

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 SEQUINTE 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.

Vale reproduzir o voto da Ministra Regina Helena Costa, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

**Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

**Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Embora o referido Acórdão do STJ não tivesse transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito do crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas

constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir casuisticamente a possibilidade de aproveitamento do crédito, em vista da atividade desenvolvida pela empresa.

Feitas tais considerações para melhor compreensão das matérias em debate, passa-se a análise dos créditos glosados.

### **Combustíveis e lubrificantes, peças de reposição e serviços de manutenção**

Neste tópico, a recorrente afirma que os combustíveis e lubrificantes eram utilizados para o abastecimento de frota de caminhões arrendados pela empresa, que transportavam as matérias-primas para o parque fabril, movimentando insumos e o bem industrializado acabado. Afirma ainda que se utiliza de peças automotivas e peças para veículos em geral, todas aplicadas na frota arrendada. Conclui afirmando que tem direito a apurar créditos em relação aos itens indevidamente glosados.

No acórdão recorrido, o julgador não olvida que há previsão legal de direito a crédito em relação aos combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo. Entretanto, não é todo e qualquer combustível e lubrificante que dá direito a crédito, aqueles que são utilizados em atividades fora do processo produtivo ou fora do transporte de insumo não ensejam o creditamento das contribuições.

No que concerne aos combustíveis e lubrificantes aplicados no transporte de produtos acabados, o acórdão recorrido conclui pela impossibilidade de tais gastos serem considerados insumos, posto que são realizados em outras áreas da empresa (administrativa, contábil, jurídica, etc) ou em fase de pós-produção, nos termos estabelecidos pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018:

#### **5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO**

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

(...)

#### 10. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

138. Conforme se explanou acima, o conceito de insumos (inciso II do caput do art. 3º Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, se de um lado é amplo em sua definição, de outro restringe-se aos bens e serviços utilizados no processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, não alcançando as demais áreas de atividade organizadas pela pessoa jurídica.

**139. Daí, considerando que combustíveis e lubrificantes são consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos de qualquer espécie, e, em regra, não se agregam ao bem ou serviço em processamento, conclui-se que somente podem ser considerados insumos do processo produtivo quando consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.**

140. Com base no conceito restritivo de insumos que adotava, a Secretaria da Receita Federal do Brasil somente considerava insumos os combustíveis e lubrificantes consumidos em itens que promovessem a produção dos bens efetivamente destinados à venda ou a prestação de serviços ao público externo (bens e serviços finais).

**141. Todavia, com base no conceito de insumos definido na decisão judicial em voga, deve-se reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços, inclusive pela produção de insumos do insumo efetivamente utilizado na produção do bem ou serviço finais disponibilizados pela pessoa jurídica (insumo do insumo).**

**142. Sem embargo, permanece válida a vedação à apuração de crédito em relação a combustíveis consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço.**

143. Cabe salientar que na decisão judicial em comento, os “gastos com veículos” não foram considerados insumos da pessoa jurídica industrial então recorrente (ver parágrafo 8). Todavia, não se pode deixar de reconhecer que em algumas hipóteses os veículos participam efetivamente do processo produtivo e, conseqüentemente, os combustíveis que consomem podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições.

144. Diante do exposto, exemplificativamente, permitem a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos combustíveis consumidos em: a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou

produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte, etc. Já em relação a “gastos com veículos” que não permitem a apuração de tais créditos, citam-se, exemplificativamente, gastos com veículos utilizados: a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes; etc.

(negritos nossos)

No entanto, observa o julgador a quo que a recorrente não trouxe aos autos comprovação do quanto de combustível e lubrificante foi utilizado nas atividades de transporte de matéria-prima, na transferência de produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica, ou na movimentação de produtos acabados, conforme a própria recorrente afirma em seu recurso que esses materiais tiveram utilização mista nessas atividades.

Segundo o julgador, a recorrente deveria ter se utilizado de critério de rateio para distribuir o consumo de combustíveis e lubrificantes nas diversas atividades, o que tornaria possível identificar quais partes dessas despesas seriam dedutíveis ou não como insumos.

Afirma o julgador que a obrigação da recorrente de trazer aos autos provas do direito resistido não foi cumprida, ensejando a manutenção da glosa de todo consumo de combustíveis e lubrificantes.

A recorrente, por sua vez, afirma que resta evidente que o combustível empregado na frota arrendada pela empresa é insumo empregado no processo produtivo, que se inicia no transporte das matérias-primas localizadas em municípios diversos, tal como a mina Big Mac (Mineração Floresta do Araguaia), localizada no município de Floresta do Araguaia – PA (dentre outros municípios, consoante descrito no item II) até a Usina de Ferro-Gus a, localizada do município de Marabá-PA, parque industrial da empresa. Isto posto, os combustíveis utilizados para os abastecimentos e as peças de reposição utilizadas nos reparos e manutenções da frota de caminhões arrendada, configura insumos aplicados no processo produtivo, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Discorda das afirmações do julgador a quo, pois diz que não há que se falar em individualização dos percentuais utilizados em cada operação, pelo fato de que, ambas as hipóteses estão abarcadas pela legislação ordinária que regem a matéria (art. 3º, Inciso IX e art. 15º, da Lei 10.833/2004), pois o transporte do bem-acabado era única e exclusivamente para venda, como consta na descrição do processo produtivo no Item II, linha 20.

Conclui afirmando que o r. acórdão incorretamente desconsiderou os montantes de créditos relacionados à aquisição de bens e serviços essenciais utilizados como insumos no processo produtivo mencionado anteriormente. Estes insumos são integralmente necessários para a ocorrência do processo industrial, incluindo itens essenciais para o transporte de matérias-

primas, como combustíveis, lubrificantes, peças de reposição e manutenção dos caminhões arrendados pela empresa, os quais realizam os fretes para obtenção das matérias-primas em locais de difícil acesso. Ademais, também englobam peças e serviços de elétrica e hidráulica, montagem e manutenção de máquinas, peças, acessórios, serviços de recapagem de pneus para veículos, entre outros.

Sem razão à recorrente.

Como se percebe, a recorrente quer ver as suas despesas/custos com combustíveis, lubrificantes, peças de reposição e serviços de manutenção reconhecidas como despesas de transporte de materiais entre os seus estabelecimentos.

Pode-se assim resumir a possibilidade de geração de créditos na sistemática da não cumulatividade para as empresas quanto ao transporte de mercadorias:

- i) na compra de mercadorias para revenda, posto que integrantes do custo de aquisição (artigo 289 do Regulamento do Imposto de Renda Decreto nº 3.000/99) e, assim, ao amparo do inciso I do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03;
- ii) nas vendas de mercadorias, no caso do ônus ser assumido pelo vendedor, nos termos do inciso. IX do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03; e
- iii) o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º da Lei nº10.833/03.

No caso concreto, observa-se, pelos documentos juntados e afirmações da própria defesa, que parte das despesas com fretes tratam do transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

Desta feita, o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não se enquadram em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus o frete, tampouco pode ser considerado insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, já que as operações de fretes ocorrem no período pós produção.

Nesse mesmo sentido, foi o voto proferido pelo Conselheiro José Fernandes, no acórdão nº 3302003.212, de 16.05.2016, conforme trecho da decisão, a seguir parcialmente transcrita:

De acordo com os referidos preceitos legais, infere-se que a parcela do valor do frete, relativo ao transporte de bens a serem utilizados como insumos de produção ou fabricação de bens destinados à venda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições, enquanto que o valor do frete referente ao transporte dos bens em

produção ou fabricação entre estabelecimentos fabris integra o custo produção na condição de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda. Com a ressalva de que, pela razões anteriormente aduzidas, há direito de apropriação de crédito sobre o valor do frete no transporte de bens utilizados como insumos, somente se o valor de aquisição destes bens gerar direito a apropriação de créditos das referidas contribuições.

No âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos representam os meios materiais e imateriais (bens e serviços) utilizados em todas as etapas do ciclo de produção ou fabricação, que se inicia com o ingresso dos bens de produção (matérias-primas ou produtos intermediários) e termina com a conclusão do produto a ser comercializado. Se a pessoa jurídica tem algumas operações do processo produtivo realizadas em unidades produtoras ou industriais situadas em diferentes localidades, certamente, durante o ciclo de produção ou fabricação haverá necessidade de transferência dos produtos em produção ou fabricação para os outros estabelecimentos produtores ou fabris, que demandará a prestação de serviços de transporte.

Assim, em relação à atividade industrial ou de produção, a apropriação dos créditos calculados sobre o valor do frete, normalmente, dar-se-á de duas formas diferentes, a saber: a) sob forma de custo de aquisição, integrado ao custo de aquisição do bem de produção (matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem); e b) sob a forma de custo de produção, correspondente ao valor do frete referente ao serviço do transporte dos produtos em fabricação nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais.

Com o fim do ciclo de produção ou industrialização, há permissão de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, conforme expressamente previsto no art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003, que seguem reproduzidos:

(...)

Em suma, chega-se a conclusão que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados somente para os serviços de transporte:

a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10.637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999);

b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);

c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002); e

d) de bens ou produtos acabados, com ônus suportado do vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002).

Enfim, cabe esclarecer que, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências (i) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferências dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais.

(negritos nossos)

Ademais, o Parecer Normativo COSIT/RFB/ nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, sobre essa questão definiu esse mesmo entendimento em seu item 5 (gastos posteriores à finalização do processo de produção), o seguinte:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. **Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.**

...

59. Assim, conclui-se que, em regra, **somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço.** Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

(negritos nossos)

Em recente publicação, o CARF pacificou essa questão por meio da Súmula CARF n.º 217:

Não cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Em tese a recorrente a recorrente poderia fazer jus ao crédito nos gastos de combustíveis e lubrificantes aplicados no transporte de insumos e produtos acabados, ocorre que não foram trazidos aos autos o rateio do combustível e lubrificante utilizado em cada uma das atividades de transporte, o que torna improcedente o pedido por insuficiência probatória nessas atividades.

Nesse sentido, preceitua o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018:

#### 14. RATEIO EM CASO DE UTILIZAÇÃO MISTA

164. Em diversas hipóteses apresentadas neste Parecer Normativo é possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras.

165. **Nessa hipótese, a pessoa jurídica deverá realizar rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, observadas as normas específicas** (exemplificativamente, art. 35 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009) e as obrigações acessórias aplicáveis.

(negrito nosso)

Como se sabe, é entendimento pacificado neste Colegiado que cabe à Recorrente o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária, conforme consignado no Código de Processo Civil (CPC/2015, art. 373, I), vigente à época, e adotado de forma subsidiária na esfera administrativa tributária:

Art.373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

A obrigação de provar o seu direito decorre do fato de que a iniciativa para o pedido de restituição ser do contribuinte, cabendo à Fiscalização a verificação da certeza e liquidez de tal pedido, por meio da realização de diligências, se entender necessárias, e análise da documentação comprobatória apresentada.

O art. 65 da revogada IN RFB nº 900/2008 esclarecia:

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.

Ressalte-se que normas de semelhante teor constam em legislação antecedente, conforme IN SRF 210, de 01/10/2002, IN SRF 460 de 18/10/2004, IN SRF 600 de 28/12/2005.

O mesmo fato aconteceu com peças de reposição e manutenção dos caminhões arrendados pela empresa, que a recorrente deixou de indicar a proporção das despesas utilizadas em cada uma das atividades de transportes.

Valem aqui para peças de reposição e manutenção dos caminhões arrendados pela empresa as mesmas considerações feitas para os combustíveis e lubrificantes

Assim, com base nessa motivação, devem ser mantidas as glosas de combustíveis, lubrificantes, peças de reposição e manutenção dos caminhões arrendados pela empresa utilizados no transporte.

#### **Encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado**

Concernente a este tópico, a fiscalização realizou a glosa dos créditos calculados sobre encargos de depreciação, devido a ausência de apresentação de documentação comprobatória.

Em seu recurso, a empresa faz referências teóricas/jurídicas a respeito do direito a creditamento pela depreciação de bens utilizados na produção de bens ou prestação de serviços.

Afirma ainda que foram glosados os valores de depreciação de equipamentos eletrônicos e periféricos, máquinas e equipamentos, ferramentas e utensílios, móveis e utensílios, tratores e pás carregadeiras, veículos e frota de ônibus, os quais são aplicados diretamente ao processo produtivo.

Por fim, conclui que os documentos apresentados pela Recorrente, durante o procedimento fiscalizatório, comprovam a contabilização dos itens no Ativo Imobilizado, acompanhado dos documentos hábeis para comprovar que tais bens pertencem ao ativo imobilizado, devendo assim ser considerado na ocasião do julgamento, revertendo a glosa sobre tal período. Assim, necessário à baixa dos autos a fim de se calcular o direito creditório com base na planilha apresentada fls. 7607.

Sem razão à recorrente.

Por oportuno, transcreve-se a legislação que prevê o cálculo de créditos de PIS e COFINS sobre encargos de depreciação:

Lei 10.833/2003:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Regulamento)

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

(...)”

Lei 10.637/2002:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Regulamento)

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

(...)”

Lei 10.865 / 04:

“Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Observa-se pela legislação transcrita que os bens que podem gerar créditos de depreciação precisam ser utilizados na produção de bens ou à prestação de serviços.

Ocorre que a glosa operada pela fiscalização nesse tópico se deu porque a empresa não especificou os bens ou especificou a depreciação incorrida no período analisado.

A recorrente nada apresentou à fiscalização a respeito dos créditos da depreciação, apesar de ter sido intimada (com deferimento de prorrogação de prazo solicitada) para prestar informações, conforme atesta o seguinte trecho do despacho decisório:

51. A análise desse item decorre das informações constantes na documentação fornecida pela interessada relacionada as depreciações geradoras de créditos, cujos valores coincidem com os fornecidos nos Dacons.

52. Nesse item específico, embora existam informações sobre os valores nos Dacons, não encontramos a relação dos bens depreciados e respectivos valores que deram suporte aos créditos informados nos Dacons. **Dessa forma solicitamos esclarecimento quanto aos bens e valores depreciados sem manifestação do contribuinte ainda que fosse ofertada prorrogação de prazo a seu pedido para efetuar a entrega do que foi solicitado. (ver parágrafos 6 a 17)**

(negrito nosso)

Juntamente com a manifestação de inconformidade, a recorrente apresentou uma planilha de depreciação (e-fls.2.524), na qual apresenta os valores a depreciação mensal do período.

Ocorre que na referida planilha não consta qualquer identificação/especificação do bem (nome ou nº de cadastro, etc), tampouco uma descrição do seu uso nas atividades da empresa.

Como se vê na referida planilha, tais bens, em sua maioria, são constituídos com a denominação genérica das seguintes contas: computadores e periféricos, ferramentas e utensílios, móveis e utensílios, tratores e pás carregadeiras, veículos e frota ônibus.

No recurso voluntário, a defesa não trouxe qualquer informação nova ou documento adicional aos autos.

Assim, entendo, quanto a tais bens, que a recorrente não trouxe informações e documentos hábeis e suficientes para a demonstração da identificação e utilização de cada bem, que pudesse vinculá-los exclusivamente ao seu processo produtivo e infirmar as conclusões da fiscalização.

Vale repetir que é entendimento pacificado neste Colegiado que cabe à Recorrente o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária, conforme consignado no Código de Processo Civil (CPC/2015, art. 373, I), vigente à época, e adotado de forma subsidiária na esfera administrativa tributária:

Art.373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

A obrigação de provar o seu direito decorre do fato de que a iniciativa para o pedido de restituição ser do contribuinte, cabendo à Fiscalização a verificação da certeza e liquidez

de tal pedido, por meio da realização de diligências, se entender necessárias, e análise da documentação comprobatória apresentada.

O art. 65 da revogada IN RFB nº 900/2008 esclarecia:

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.

Ressalte-se que normas de semelhante teor constam em legislação antecedente, conforme IN SRF 210, de 01/10/2002, IN SRF 460 de 18/10/2004, IN SRF 600 de 28/12/2005.

Desta forma, devem ser mantidas as glosas de depreciação.

### **Dispositivo**

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Pedro Sousa Bispo**