



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



**PROCESSO** 10280.901368/2012-93

**ACÓRDÃO** 3401-013.972 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

**SESSÃO DE** 21 de março de 2025

**RECURSO** VOLUNTÁRIO

**RECORRENTE** IMERYS RIO CAPIM CAULIM S.A.

**INTERESSADO** FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

**NÃO CUMULATIVA. PIS/COFINS. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.**

Em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, decorrente do julgado no REsp STJ nº 1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos, adotam-se as conclusões do Parecer Cosit nº 05, de 2018 (critérios da essencialidade e a relevância).

**VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA.**

Ainda que o Processo Administrativo Fiscal Federal esteja jungido ao princípio da verdade material, o mesmo não é absoluto. As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas de bens e serviços, nos termos do relatório da Unidade de origem.

*Assinado Digitalmente*

**Laércio Cruz Uliana Junior – Relator e Vice-presidente**

*Assinado Digitalmente*

**Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente**

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

## RELATÓRIO

O pedido refere-se ao ressarcimento de crédito de PIS/COFINS não-cumulativo relativo à exportação, com o objetivo de compensação de débitos de outros tributos. A Autoridade Fiscal, após análise, reconheceu parcialmente o crédito pleiteado e homologou as compensações efetuadas dentro do limite reconhecido.

A decisão baseou-se em um parecer técnico que avaliou diversos aspectos do pedido, incluindo a documentação apresentada pelo contribuinte, a compatibilidade entre os valores solicitados e os registros contábeis, além da natureza dos insumos e serviços utilizados na produção. Foram solicitadas informações detalhadas sobre os processos produtivos, os insumos utilizados, os encargos de depreciação e a relação das notas fiscais.

A fiscalização identificou inconsistências em alguns valores e glosou determinados itens por falta de comprovação ou por não se enquadrarem nos critérios estabelecidos para creditamento. Entre os principais pontos levantados, destacam-se:

1. O crédito só é válido quando a operação que o originou é claramente definida.
2. Alguns itens e serviços foram glosados por não estarem diretamente ligados ao processo produtivo.
3. Serviços de manutenção de bens produtivos foram aceitos como crédito, desde que comprovadamente aplicados no processo de fabricação.
4. Gastos com energia elétrica e aluguéis de prédios e equipamentos utilizados na atividade da empresa foram reconhecidos como passíveis de crédito.
5. Insumos devem ser aplicados diretamente na produção e não podem estar incluídos no ativo imobilizado.
6. Alguns serviços e materiais foram excluídos do direito ao crédito por não estarem suficientemente descritos ou comprovados.

A contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, argumentando que a fiscalização adotou critérios inconsistentes para a glosa dos créditos, resultando em tratamento desigual para itens semelhantes. Também alegou que todos os insumos e serviços glosados estavam diretamente ligados ao processo produtivo e que a exclusão desses comprometeria a produção. Solicitou a revisão das glosas e a produção de prova pericial.

Após análise, a Delegacia de Julgamento decidiu baixar os autos em diligência para anexação de documentos adicionais mencionados na Manifestação de Inconformidade. Posteriormente, a 17ª Turma da DRJ/RJ apreciou o caso e julgou improcedente a manifestação, mantendo o entendimento da fiscalização e não reconhecendo crédito adicional além do que já havia sido deferido.

Seguindo a marcha processual, o feito foi assim julgado:

Nulidade. Pressupostos.

Não padece de nulidade a decisão, lavrada por autoridade competente, contra a qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

Matéria não Impugnada. Preclusão.

Operam-se os efeitos preclusivos previstos nas normas do processo administrativo fiscal em relação à matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, ou em relação à prova documental que não tenha sido apresentada, salvo exceções legalmente previstas.

Juntada de Novas Provas A prova documental deve ser apresentada na impugnação; preluído o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, exceto quando justificado por motivo legalmente previsto.

Diligência. Perícia. Desnecessária. Indeferimento Indeferem-se o pedido de diligência (ou perícia) quando a sua realização revele-se prescindível ou desnecessária para a formação da convicção da autoridade julgadora.

Regime Não-cumulativo. Créditos de despesas com fretes ou armazenagem.

As despesas efetuadas com fretes ou armazenagem, contratados para o transporte e estocagem de produtos, acabados ou em elaboração, entre ( e dentro dos) estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos no regime não cumulativo do PIS/Pasep e Cofins.

Insumos. Créditos. Limites.

As pessoas jurídicas podem descontar o crédito da Cofins calculado em relação aos bens e serviços, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumo na prestação de serviços.

Combustíveis. Lubrificantes. Casos de Creditamento.

Combustíveis e lubrificantes geram crédito no regime de não cumulatividade somente se empregados no processo de produção, e, neste caso, são classificados como insumos por expressa disposição legal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, a contribuinte pedindo reforma

O feito me foi distribuído e posteriormente convertido em diligência para Unidade de origem elaborar relatório conclusivo e que a interessada se manifesta-se.

É o relatório

## VOTO

Conselheiro **Laércio Cruz Uliana Junior**, Relator

## ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razões pelas quais deve ser conhecido.

## MÉRITO

### CONCEITO DE INSUMO PIS/COFINS

O Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento, em sede de recursos repetitivos, do REsp nº 1.221.170/PR, que julgou como ilegais as Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004 ao firmar a seguinte tese: “*O conceito de insumo deve ser aferido a luz dos **critérios da essencialidade ou relevância**, considerando-se a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*” (grifei):

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. 543-C 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 reais 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. 543-C 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. (grifei)

Da leitura do voto da lavra da Ministra Regina Helena Costa, extrai-se que sua decisão se fundamenta em decisões da Câmara Superior da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, destacando que o contexto da essencialidade ou relevância de uma despesa deve sempre ser analisada em relação à imprescindibilidade para a atividade produtiva (leia-se produção de bens) ou para a prestação de serviços, para que possa ser considerado insumo:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o 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.

Por sua vez, a **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.

(...) Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "**Custos Gerais de Fabricação**", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa. (grifei)

Passa-se, então, à análise das glosas

#### **BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO - DILIGÊNCIA**

Inicialmente a contribuinte faz o pleito de aplicação do §3º do art. 59 do Decreto 70.235/72, pois bem, diante disso o feito foi convertido em diligência para:

a Unidade Preparadora tome as seguintes providências: a) considerando o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, bem como o entendimento baseado em critérios de relevância e essencialidade, nos moldes da decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170, e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, proceda à reanálise de todos os bens e serviços glosados pela Fiscalização neste processo; b) observe os documentos juntados aos autos em manifestação de inconformidade, fazendo o devido cotejo com o conceito estabelecido no item "a"; c) reanalise as demais glosas relacionadas aos custos, despesas e encargos não enquadradas no conceito de insumos, em face do que consta nos autos; d) se for o caso, que se intime a Contribuinte para que apresente documentos e informações necessárias ao deslinde da diligência; e e) ao final elabore relatório conclusivo quanto à extensão do direito creditório reconhecido, cientificando o Recorrente acerca dos resultados apurados, oportunizando-lhe o prazo de 30 dias para se pronunciar, após o que, os presentes autos deverão retornar a este colegiado para prosseguimento

Seguindo a marcha processual normal, foi elaborado relatório conclusivo:

**Assunto: RESULTADO DE DILIGÊNCIA.**

BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

Devem ser reconhecidos créditos sobre aquisições de bens e serviços enquadrados no conceito de insumos, segundo o critério de essencialidade ou relevância.

Dispositivos legais: Lei nº 10.637/2002, art. 3º, II; Parecer Normativo COSIT 5/2018, IN RFB 2121/2022, art. 175-178.

(...)

**Fundamentos Reversão de Glosas de Bens e Serviços Utilizados como Insumos**

2. O trabalho de revisão das glosas de bens e serviços utilizados como insumos, considerou os critérios de essencialidade e relevância, segundo o Parecer Normativo COSIT Nº 5/2018, e artigos 175 a 178 da IN RFB nº 2121/2022:

(...)

3. Após a análise, decidimos reverter as glosas dos bens e serviços utilizados como insumos, detalhados nas fls. 1417.

4. A reversão das glosas e o crédito ressarcível no trimestre recalculado estão demonstrados na planilha anexa (...).

**Conclusão**

5. Face todo o exposto, após a reversão das glosas sobre bens e serviços utilizados como insumos, apurou-se o crédito ressarcível no trimestre de (...).

Posteriormente a contribuinte se manifestou favoravelmente ao resultado e ainda, ressaltou que no recurso voluntário existe glosa relativa à depreciação do ativo imobilidade e à energia elétrica utilizada no processo produtivo, que passo analisar em separado.

Dessa forma, revento às glosas de bens e serviços utilizados como insumo, nos termos do relatório de diligência.

Diante do provimento, resta prejudicada os tópicos “a análise da divergência entre DACON vs planilhas” e “da ausência de isonomia pela fiscalização.”

**QUANTO AOS DEMAIS PEDIDOS**

Quanto aos demais pedidos realizados pela contribuinte, não merece prosperar o pleito, em que pese juntada de laudo técnico, o mesmo e as informações no presente processo, não são prova o suficiente do direito ao crédito, bem como, de que como é utilizado diretamente no processo da empresa.

Ainda, para que se busque a verdade material o ônus deve recair sobre quem alega, no presente caso, a contribuinte deve demonstrar por questões fato e direito qual o fato preponderante de seu direito.

Tal ônus decorre da lógica de que a própria contribuinte prestou informação equivocada ao fisco, no caso em tela, a contribuinte tendo melhor condição de provar, deve ela carrear os autos com documentos aptos para que se busque o direito alegado.

Nesse sentido essa turma já se manifestou:

*Ementa: Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2001 DCTF. CONFISSÃO DE DÍVIDA. RETIFICAÇÃO. A DCTF é instrumento formal de confissão de dívida, e sua retificação, posteriormente a procedimento fiscal, exige comprovação material. VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA. DILIGÊNCIA. As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVA. O direito à restituição/ressarcimento/compensação deve ser comprovado pelo contribuinte, porque é seu o ônus. Na ausência da prova, em vista dos requisitos de certeza e liquidez, conforme art. 170 do CTN, o pedido deve ser negado.*

*Numero do processo: 13819.903434/2008-56. Numero da decisão: 3201-004.548. Nome do relator: CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA.*

É certo que o formalismo moderado é admitido no processo administrativo fiscal, nesse sentido:

*Princípio do formalismo moderado. Entre os mais difundidos cânones do procedimento administrativo figura o princípio do formalismo moderado, também denominado de princípio do informalismo a favor do administrado. 104 Esse primado aparece expressamente na Lei 9.784/1999 (LGPAF) ao prescrever, sob a forma de critério informativo do procedimento e do Processo Administrativo, a adoção de formas simples, suficientes para propiciar grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados, mas desde que observem formalidades essenciais. Ademais, confirma-se o postulado da moderação formal a regra de que os atos administrativos não dependem de forma determinada senão quando a lei expressamente a exigir (art. 22 da LGPAF). Com esse conteúdo, pode-se dizer que, à luz da classificação de Ávila, o formalismo ponderado é postulado, pois estabelece como devem ser interpretadas (moderadamente) as formas estabelecidas por regras. Também o Dec. 70.235/1972 (art. 2.º) 105 adota regras segundo as quais os atos e termos processuais conterão somente o indispensável à sua finalidade e não devem conter elementos que comprometam a fidelidade e a certeza de seu conteúdo, devendo ser redigidos em vernáculo, sem rasuras e com clareza (vide, infra, Capítulo 7). O formalismo moderado tem duas vertentes de funcionalidade: a primeira revestida sob a*



*forma de informalismo a favor do administrado, que tem por escopo facilitar a atuação do particular de modo a que excessos formais não prejudiquem sua colaboração no procedimento ou defesa no processo; a segunda vertente relaciona-se com a celeridade e economia que se espera do atuar administrativo fiscal. Nesse último sentido a eliminação de formalidades desnecessárias concorre positivamente para a celeridade e a economia administrativa e contribui para o primado da eficiência, consagrado constitucionalmente no art. 37 da CF/1988..<sup>1</sup>*

Em que pese do aceite do formalismo moderado, este tem o escopo de facilitar a atuação da contribuinte de forma a flexibilizar a produção de provas, por outra banda, tal ônus deve recair sobre quem alega e não de modo simplório atribuir tal condição ao fisco.

Da mesma sorte, tal ônus probatório deve permear o presente PAF por ausência de prova, assim, apesar dos critérios estabelecidos pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170, que atribui essencialidade e relevância para fins de conferir o crédito do PIS/COFINS, nada demonstrou a contribuinte, nesse sentido:

**Numero do processo:**13433.721257/2011-11

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003 PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. Despesas consideradas como essenciais e relevantes, desde que incorridas no processo produtivo da Contribuinte, geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo, conforme entendimento em sede de recursos repetitivos do STJ, que sugere a aferição casuística da aplicação. ÔNUS DA PROVA. No processo administrativo fiscal o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte. Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretensão direito, a manutenção da decisão deve ser mantido.*

**Numero da decisão:**3201-007.556 **Nome do relator:**Marcio Robson Costa

Nego provimento.

## CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto em conhecer do recurso voluntário, e no mérito, dar parcial provimento para reverter as glosas de bens e serviços, nos termos do relatório da Unidade de origem.

*Assinado Digitalmente*

**Laércio Cruz Uliana Junior**

<sup>1</sup> Direito Processual Tributário Brasileiro - Edição 2016

Autor:James Marins

Editor:Revista dos Tribunais

TÍTULO II - PROCEDIMENTO E PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

5. PRINCÍPIOS DO PROCEDIMENTO E DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

<https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/112830808/v9/document/113770980/anchor/a-113770980>

ACÓRDÃO 3401-013.972 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10280.901368/2012-93

DOCUMENTO VALIDADO