



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10280.902161/2014-06</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3002-003.018 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	5 de agosto de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	PARA PIGMENTOS S A
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS**

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que o os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) essencialidade ou relevância com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) aferição, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

**EMBALAGENS. AQUISIÇÕES. INSUMOS DESONERADOS. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

O aproveitamento de créditos sobre os custos com aquisições de insumos não sujeitos ao pagamento da contribuição é expressamente vedado pela legislação que instituiu o regime não cumulativo para o PIS e COFINS.

**NÃO CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. DIREITO AO CRÉDITO.**

Conforme o estabelecido nos incisos III e IX, do art. 3º, respectivamente, da Lei nº 10.833/03 e da Lei nº 10.637/02, somente gera direito ao crédito a energia elétrica, efetivamente, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. Dessa forma, não são aptos a gerar o direito ao crédito os valores pagos a outros títulos, tais como: taxas de iluminação pública, demanda contratada, juros, multa, dentre outros.

**RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.**

Pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito para o qual pleiteia ressarcimento, restituição ou compensação.

**DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. REJEIÇÃO.**

Diligência ou perícia não se prestam para suprir a deficiência das provas carreadas pelo sujeito passivo aos autos, sendo cabível somente quando for imprescindível ou praticável ao desenvolvimento da lide.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 5 de agosto de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Marcos Antonio Borges** – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Catarina Marques Morais de Lima, Keli Campos de Lima, Luiz Carlos de Barros Pereira (suplente convocado(a), Gisela Pimenta Gadelha, Neiva Aparecida Baylon, Marcos Antonio Borges (Presidente).

## RELATÓRIO

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento Eletrônico, cumulado com Declarações de Compensação Eletrônica, relativo a crédito de Contribuição ao PIS/Pasep na sistemática não cumulativa, vinculado a receita do mercado externo, do 4º trimestre de 2006, no valor de R\$ 488.877,40.

Conforme Despacho Decisório de fl. 129, o direito creditório foi parcialmente reconhecido (R\$ 455.745,60) e as compensações foram homologadas até o limite do crédito concedido, não restando saldo a ressarcir.

...

O Parecer SEORT/DRF/BEL de fls. 136/144, no qual se fundamenta o Despacho Decisório, discrimina o crédito analisado, reporta-se a Termo de Intimação, à fundamentação legal, aos exames efetuados, aos critérios utilizados, dados informados pelo contribuinte em DACON e ao direito à apuração do crédito abordando bens para revenda, insumos, serviços, energia elétrica, despesas de armazenagem e frete na operação de venda e depreciação do ativo imobilizado, para, na sequência, descrever as irregularidades fiscais constatadas como segue:

Apuração indevida de créditos sobre Bens Utilizados como Insumos 24. Embalagens adquiridas com fim específico de exportação: As embalagens adquiridas pelo contribuinte foram todas adquiridas, conforme consta nas notas fiscais, com o fim específico de exportação. Ocorre que para a situação em tela, a legislação estabelece, no Art. 5º, Inciso III da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no Art. 6º, Inciso III da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que “a contribuição não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação”.

25. Além disso, o Art. 3º, § 2º, inciso II da lei 10.833/2003 dispõe que: “Não dará direito a crédito o valor: da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.”

26. Logo, como a venda com fim específico de exportação é isenta, e a saída da mercadoria também é isenta, a entrada desses produtos não gera direito a créditos.

27. A relação de notas de bens utilizados como insumos que foram glosadas encontra-se na planilha **Insumos – Glosa** anexada a este parecer.

**Apuração indevida de créditos sobre Energia Elétrica 28. Notas fiscais não apresentadas:** as notas solicitadas e que não foram apresentadas foram glosadas, pois não houve a confirmação do crédito.

29. **ICMS Substituição incluído no cálculo dos créditos:** Não há incidência do PIS/PASEP e da COFINS sobre o ICMS Substituição, pois para fins de determinação da base de cálculo, podem ser excluídos do faturamento, quando o tenham integrado, os valores do ICMS, quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário (Lei nº 10.637, de 2002, art 1º, §3º e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º; IN SRF nº 247, de 2002, art. 24).

30. Desse modo, o ICMS Substituição, incluído indevidamente na apuração dos créditos da não-cumulatividade, foi glosado porque sobre este desembolso não houve incidência de PIS/PASEP e COFINS, não havendo portanto valor a ressarcir.

31. A relação de notas de energia elétrica que foram glosadas encontra-se na planilha **Energia Elétrica – Glosa** anexada a este parecer.

Apuração indevida de créditos sobre Armazenagem e Frete na Operação de Venda 32. Os registros dessas despesas apresentam um único tipo de descrição: SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGA FRACIONADA RODOVIARIA, FLUVIAL, AEREO E MARITIMA.

33. Não é demais relembrar que os arts. 333, I e 396 do Código de Processo Civil, instituído pela Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, adotado de forma subsidiária na esfera administrativa tributária, consoante o art. 109 do Código

Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), impõe o ônus da prova do direito creditório ao contribuinte, nestes termos:

...

34. Dessa forma, foram solicitadas as notas fiscais e/ou conhecimento de transporte referentes a frete e armazenagem com valores superiores a R\$ 5.000,00. Apesar disso, a empresa apresentou um conjunto de documentos que não cumpria o limite de valores estabelecido. Aliado a isso, a análise dos documentos apresentados revela que tais valores não guardam qualquer relação com fretes de venda e/ou armazenagem e em alguns casos não possuem qualquer descrição que possibilite a correta análise, como exemplo temos: LOTACAO, TRANSP. MUDANCA RESIDENCIAL, BOMBA, MASCARA, ENGRENAGEM, CART. TONER, PARAFUSO, LAVADOURA/BEBEDOURO/TAMBO, etc. Dessa forma, tais notas foram glosadas.

35. As notas fiscais e/ou conhecimentos de transporte vinculados aos bens relacionados ao processo produtivo não foram glosados já que integram o custo de aquisição de tais bens.

36. A relação de notas de frete e armazenagem que foram glosadas encontra-se na planilha Armazenagem e Frete – Glosa anexada a este parecer.

RECOMPOSIÇÃO DO DACON 37. Após as glosas dos itens explicados acima, conforme planilhas Insumos – Glosa, Energia Elétrica – Glosa e Armazenagem e Frete – Glosa, procedeu-se à recomposição da base de cálculo e dos créditos.

...

Finaliza com a análise conclusiva do PER em questão indicando os valores reconhecidos no trimestre.

Integram o Parecer, Planilhas discriminando individualizadamente notas fiscais e motivos das glosas.

Cientificada do Despacho Decisório em 14/11/2014 (fls. 307), a Interessada apresentou em 05/12/2014 Manifestação de Inconformidade de fls. 310/327, acompanhada de documentos, com as razões a seguir sintetizadas:

Registra a tempestividade da Manifestação, reproduz excertos do Parecer Seort e passa a defender o direito aos créditos.

Embalagens adquiridas com fim específico de exportação Expõe ter a Fiscalização o entendimento de ser impossível a utilização de créditos referentes a embalagens adquiridas pela contribuinte com o fim específico de exportação em razão do disposto no art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e defende que a limitação prevista em tal dispositivo é inconstitucional por violar o disposto no art. 195, § 12, da Constituição Federal de 1988. Transcreve excertos doutrinários.

Acrescenta que, nos termos do art. 149, § 2º, I, da CF/1988, a saída das mercadorias não é tributada, de modo que não há que se falar na vedação anterior ao creditamento do PIS (art. 3º, § 2º, II, da lei nº 10.637, de 2002), em virtude da previsão contida no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21.12.2004.

Cita entendimento doutrinário e conclui serem indevidas as glosas.

Créditos sobre Despesas com energia elétrica Invoca a possibilidade de aproveitamento de crédito relativo à energia elétrica prevista no art. 3º, IX, da Lei nº 10.637, de 2002.

Requer a juntada das notas fiscais 339705, 663851 e 69478 como Doc 4.

Reporta-se às notas fiscais 378, 379, 408, 409, 460 e 461 (Doc 5) e defende o aproveitamento de créditos decorrente de ICMS-Substituição tributária, alegando integrar o custo de aquisição da energia elétrica. Cita Solução de Consulta nº 60, de 17/08/2012.

Créditos sobre armazenagem e frete na operação de venda Cita o art. 3º, IX da Lei 10.833, de 2003, e alega serem as glosas manifestamente improcedentes.

Pedido Finaliza formulando pedido de reforma do Despacho Decisório para deferimento integral do pedido de ressarcimento e homologação de todas as compensações declaradas.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento 08 julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA. CRÉDITO DA NÃO CUMULATIVIDADE. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus da contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório pleiteado, o qual deve ser indeferido se não comprovada sua liquidez e certeza.

PROVA.

A prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

**COMPETÊNCIA.**

A apreciação de questionamentos relacionados a validade, legalidade e constitucionalidade de dispositivos que integram a legislação tributária não se insere na competência da esfera administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

**DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.**

As decisões administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

**PEDIDO DE RESSARCIMENTO. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AQUISIÇÃO SEM PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES.**

Na sistemática da não cumulatividade de PIS e de Cofins, não é possível, via de regra, a apuração de créditos sobre bens que não se sujeitaram à incidência das contribuições, na dicção do art. 3º, § 2º, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA. FALTA DE COMPROVAÇÃO.**

Acata-se, em parte, a pretensão da Interessada de reverter glosa motivada por falta de apresentação de Notas Fiscais quando apresentadas referidas Notas e essas contenham discriminação da composição do valor cobrado, admitindo-se crédito da contribuição sobre o dispêndio com energia consumida no estabelecimento da pessoa jurídica, conforme previsão legal.

**ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE.****IMPOSSIBILIDADE.**

É incabível a apuração de créditos da não cumulatividade de PIS e Cofins em relação ao valor do ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST) destacado na nota fiscal de aquisição.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA.**

Não apresentada comprovação documental dos dispêndios com armazenagem e frete questionados pela autoridade da DRF, injustificável a pretensão de reversão da glosa.

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado, no qual, em síntese, discorre sobre o processo produtivo da recorrente e no mérito, sustenta o direito ao crédito na aquisição de embalagens, na aquisição de energia elétrica, na armazenagem e no frete na operação de venda e a necessidade de conversão do julgamento em diligência

É o Relatório.

## VOTO

Conselheiro Marcos Antonio Borges, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias, portanto dele toma-se conhecimento.

A recorrente contesta as seguintes glosas do crédito das contribuições:

1. O DIREITO AO CRÉDITO NA AQUISIÇÃO DE EMBALAGENS;
2. O DIREITO AO CRÉDITO NA AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA
3. O DIREITO AO CRÉDITO NA ARMAZENAGEM E NO FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA

### I - Do conceito de insumos

A discussão travada no cenário jurídico acerca das contribuições para o PIS e para COFINS se refere aos créditos passíveis de aproveitamento para fins de apuração das contribuições ante o teor do inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

A discussão tem se balizado na amplitude do conceito de insumo expresso na norma como fundamento para fins de creditamento de PIS/Pasep e da Cofins.

O dispositivo em exame é o inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, assim expresso (os destaques são nossos):

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

(...)

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

Não obstante a discussão acerca da conceituação do termo “insumos” na doutrina e da jurisprudência administrativa, sobreveio a decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de

recurso repetitivo, que definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

O acórdão proferido foi assim ementado:

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. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Do julgamento acima, restou decidido que o conceito de insumos, no âmbito do regime não-cumulativo, abarca todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa,

afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004. Observa-se, portanto, que o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

Da posição firmada pelo STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, exsurge, de forma clara, a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade que determinada empresa desempenha.

Passo à análise das contestações na seqüência referida no Recurso Voluntário.

#### 1 O DIREITO AO CRÉDITO NA AQUISIÇÃO DE EMBALAGENS;

Segundo consta no Parecer Fiscal que embasou o Despacho Decisório, as embalagens adquiridas pelo contribuinte foram todas, conforme consta nas notas fiscais, com o fim específico de exportação, entendendo a fiscalização que, como a venda com fim específico de exportação é isenta, e a saída da mercadoria também é isenta, a entrada desses produtos não gera direito a créditos.

Transcrevo os artigos da Lei 10.833/2003, que repetem basicamente o que dispõe a Lei 10.637/2002, que tratam do creditamento de PIS e Cofins:

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

(...)

II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

§ 2º **Não dará direito a crédito o valor:** (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

**II da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.** (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Ou seja, o direito de se aproveitar (descontar) créditos sobre os custos dos insumos desonerados da contribuição (alíquota zero, não tributados, imunes e com suspensão), é

expressamente vedado nos termos do inc. II do § 2º do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Quanto a alegação de inexistência de limitação para aproveitamento de créditos da contribuição quando da realização de vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência com base no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, é certo que não gerou crédito algum, mas apenas permitiu a manutenção dos existentes. Confira-se em seu texto:

“Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a **manutenção**, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.” (grifo nosso)

Não há dúvidas de que o disposto na Lei 11.033/2004 não tem o condão de manter créditos cuja aquisição a lei vedou desde a sua definição. Efetivamente, ele não revogou os arts. 3º, § 2º, inciso II, das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002. Não sendo o insumo tributado, como se apresenta no presente caso, não há previsão legal para este aproveitamento.

O referido dispositivo garante o direito ao desconto de créditos nas aquisições tributadas (créditos básicos) destinadas a saídas desoneradas, situação essa em que não se incluem as aquisições de bens isentos ou não alcançados pela contribuição.

Assim, acompanho o entendimento da fiscalização de que as embalagens adquiridas pelo contribuinte com o fim específico de exportação, conforme consta nas notas fiscais, não estando sujeitas ao pagamento da contribuição não dão direito a créditos, mantendo as referidas glosas.

## 2. O DIREITO AO CRÉDITO NA AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA

No Parecer que subsidia o Despacho Decisório a glosa de créditos sobre energia elétrica foi justificada por dois motivos:

- não confirmação do crédito por falta de notas fiscais solicitadas;
- ICMS Substituição, incluído indevidamente na apuração dos créditos da não-cumulatividade, foi glosado porque sobre este desembolso não houve incidência de PIS/PASEP e COFINS, não havendo, portanto, valor a ressarcir.

A decisão recorrida acatou em parte as notas fiscais apresentadas no recurso revertendo as glosas motivadas por falta de apresentação de Notas Fiscais quando apresentadas referidas Notas e essas contenham discriminação da composição do valor cobrado, admitindo-se crédito da contribuição sobre o dispêndio com energia consumida no estabelecimento da pessoa jurídica, conforme previsão legal.

Não merece acolhida as razões da contribuinte para aproveitar o valor total da fatura emitida pelo fornecedor de energia elétrica. A lei autoriza o crédito relativo às despesas de energia elétrica consumida no estabelecimento da contribuinte e não em relação ao valor total da

fatura (ou nota fiscal) emitida pela empresa fornecedora de energia elétrica, que pode conter venda de outros serviços ou receita de terceiros.

Vejamos o disposto na Lei nº 10.833/2003:

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

[...]

IX **energia elétrica** e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, **consumidas** nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Neste sentido é o entendimento deste tribunal administrativo:

Acórdão nº 3002000.757

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

COFINS NÃO CUMULATIVA. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMO. Na sistemática de apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e Cofins, geram créditos os bens adquiridos para revenda e os bens/serviços utilizados como insumos; sendo considerados insumos os dispêndios que mantenham relação direta com o processo produtivo e que, simultaneamente, satisfaçam a condição de essencialidade, quando submetidos ao teste de subtração. Para além dos insumos, somente geram direito ao creditamento as hipóteses relacionadas no rol taxativo do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

**NÃO CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. DIREITO AO CRÉDITO. Conforme o estabelecido nos incisos III e IX, do art. 3º, respectivamente, da Lei nº 10.833/03 e da Lei nº 10.637/02, somente gera direito ao crédito a energia elétrica, efetivamente, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.**

**Dessa forma, não são aptos a gerar o direito ao crédito os valores pagos a outros títulos, tais como: taxas de iluminação pública, demanda contratada, juros, multa, dentre outros.**

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA. É do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito pleiteado através de documentos contábeis e fiscais revestidos das formalidades legais.

Assim, mantem-se as referidas glosas.

### 3. O DIREITO AO CRÉDITO NA ARMAZENAGEM E NO FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA

Segundo consta no Parecer Fiscal que embasou o Despacho Decisório, foram solicitadas as notas fiscais e/ou conhecimento de transporte referentes a frete e armazenagem com valores superiores a R\$ 5.000,00. Apesar disso, a empresa apresentou um conjunto de

documentos que não cumpria o limite de valores estabelecido. Aliado a isso, a análise dos documentos apresentados revela que tais valores não guardam qualquer relação com fretes de venda e/ou armazenagem e em alguns casos não possuem qualquer descrição que possibilite a correta análise, como exemplo temos: LOTACAO, TRANSP. MUDANÇA RESIDENCIAL, BOMBA, MASCARA, ENGRENAGEM, CART. TONER, PARAFUSO, LAVADOURA/BEBEDOURO/TAMBO, etc. Dessa forma, tais notas foram glosadas. As notas fiscais e/ou conhecimentos de transporte vinculados aos bens relacionados ao processo produtivo não foram glosados já que integram o custo de aquisição de tais bens.

A recorrente traz as seguintes considerações quanto aos créditos relacionados com os serviços de armazenagem e frete:

De modo que não restem dúvidas quanto à possibilidade de creditamento sobre tais dispêndios, a Recorrente, com o propósito de segregar os serviços prestados e ligados ao processo produtivo e de venda do caulim, passará a demonstrar os pontos que merecem especial atenção com relação ao laudo técnico apresentado.

No item **3.3.1 – Serviços utilizados no processo produtivo – Transporte e Embarque do Produto acabado**, a Recorrente esclarece que eles abarcam todos os serviços utilizados para transportar e embarcar o caulim acabado, já na operação de venda do produto.

Por sua vez, o item **3.3.1.F** descreve os serviços de envase do caulim em *small* ou *big bags*.

O produto pode ser transportado a granel ou em *big bags* ou *small bags* (bolsões para acondicionamento e transporte), sendo que, nesse último caso, o envase é feito nas instalações do próprio porto, onde os *big bags* ou *small bags* ainda são acondicionados em contêineres (procedimento denominado “*ovação*”). Os serviços de envase em *small bags* e desenvasamento de *big bags* são utilizados no processo de exportação do caulim e derivam da necessidade de movimentação do produto, para adequar as condições de transporte e armazenagem.

Nesse sentido, as atividades de envase são diretamente relacionadas à necessidade de movimentação do **produto final acabado para os portos onde serão remetidos ao adquirente final**, não havendo dúvidas quanto à sua imprescindibilidade para realização do frete na operação de venda do caulim.

De igual modo, o item **3.3.1.C** descreve os serviços prestados pela Dry Port para armazenagem, pesagem do produto acabado e movimentação do caulim em *big* ou *small bags*, bem como a preparação para remessa ao adquirente final. O transporte do caulim acabado em *big* ou *small bags* é feito entre os centros de armazenagem e os portos, onde o produto será alocado para o transporte por meio de navios.

Tais atividades estão diretamente relacionadas ao frete na operação de venda, pois **são imprescindíveis para que o caulim seja devidamente armazenado, pesado, transportado e quantificado, possibilitando o faturamento da carga**

**total carregada nos navios e o posterior desembarço aduaneiro**, sendo relevante mencionar que o ônus dos referidos serviços na operação de frete na venda é arcado integralmente pela Recorrente.

Vale dizer, **sem a realização dos referidos serviços seria inviável a realização do frete na operação de venda do caulim**, pela via marítima.

Da detida análise das notas fiscais, é possível verificar que todos os serviços descritos se referem ao **frete** do produto, não podendo ser admitido o afastamento do creditamento da COFINS sobre tais notas fiscais, visto que também tais valores foram incorridos pela Recorrente

Como visto, conforme definido na decisão do STJ, o conceito de insumos abrange todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, permanecendo válida a vedação à apuração de crédito em relação aos gastos efetuados 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, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

De fato, como consta no Parecer Fiscal e nas planilhas referentes as glosas com Armazenagem e Frete os registros da maioria dessas despesas apresentam um único tipo de descrição: SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGA FRACIONADA RODOVIARIA, FLUVIAL, AEREO E MARITIMA, o que dificulta a identificação para enquadramento no conceito de insumos. Solicitadas as notas fiscais e/ou conhecimento de transporte referentes a frete e armazenagem a fiscalização concluiu que tais valores não guardam qualquer relação com fretes de venda e/ou armazenagem e em alguns casos não possuem qualquer descrição que possibilite a correta análise.

Apesar da argumentação da recorrente quanto aos serviços prestados e ligados ao processo produtivo e de venda do caulim, demonstrados no laudo técnico apresentado, não constam nos autos a correlação entre os serviços prestados e os valores referentes às notas fiscais glosadas. Cumpre ressaltar que o Interessado poderia ter apresentado as notas fiscais e/ou conhecimento de transporte referentes a frete e armazenagem e sua relação efetiva com o processo produtivo, vedadas aquelas cuja utilização se dê nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica, atendendo ainda aos critérios da essencialidade e relevância, atendendo ao disposto no inciso II do Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por se subsumir ao conceito de insumo ou se enquadrar no disposto no inciso IX do mesmo Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor, como elemento de prova do fato alegado.

Nos pedidos de ressarcimento/compensação, o ônus de provar a certeza e liquidez do valor pleiteado/compensado é do reclamante, neste caso, do contribuinte. As normas legais, a

Lei nº 13.105/2015 (novo CPC), art. 373, inciso I, e a Lei nº 9.784/1999, art. 36, preveem que cabe ao interessado provar os fatos que alega.

Assim, apesar da contribuinte prestar esclarecimentos sobre os serviços prestados referentes ao frete e armazenagem, não há nos autos elementos que pudessem infirmar as conclusões da autoridade fiscalizadora, devendo ser mantida as referidas glosas.

No que tange à realização de diligências, os artigos 18 e 29 do Decreto 70.235 de 1972 revelam que estas devem ser determinada pela autoridade julgadora apenas quando entender necessárias e imprescindíveis à formação da sua convicção. Portanto, a diligência não pode ser utilizada como um meio para suprir a deficiência das provas carreadas pelo sujeito passivo aos autos.

De igual forma é o entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, nos seguintes termos:

"...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações."(grifos meus)

### CONCLUSÕES

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Marcos Antonio Borges**