



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10280.903526/2012-40</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3401-013.861 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	31 de janeiro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	IMERYS RIO CAPIM CAULIM S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

**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, nos termos do voto do relator.

*Assinado Digitalmente*

**Laércio Cruz Uliana Junior – Relator**

*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

Por bem relatar os fatos, transcrevo o relatório do acórdão da DRJ:

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de crédito de PIS não-cumulativo-exportação (PER de nº 38689.15154.040411.1.5.08-3564), relativo ao 3º trimestre de 2008, no valor de R\$ 1.056.445,06, para fins de Compensação de débitos de outros tributos (fls. 2 e ss).

A Autoridade Fiscal, com base no PARECER do SEORT/DRF/BEL, fls. 12 e ss, decidiu reconhecer parcialmente o crédito pleiteado, no montante de R\$ 597.936,60, e, assim, homologar as compensações efetuadas até o limite do crédito reconhecido (fl. 1401).

No citado Parecer, a Autoridade Fiscal argumentou, em resumo, que:

1.o contribuinte foi inicialmente intimado a apresentar: os arquivos magnéticos da escrituração digital, contendo as notas fiscais utilizadas como crédito no Demonstrativo de Apuração das Contribuições (DACON); descrição do processo produtivo; relação dos insumos utilizados; memória de cálculo de todos os valores inseridos nos DACON's apresentados, com indicação clara e precisa dos documentos que os lastrearam; mapas contendo os cálculos dos encargos de depreciação; 2.o prazo concedido foi de 20 dias, tendo a contribuinte apresentado a documentação solicitada; 3.Os trabalhos fiscais executados consistiram na verificação e análise, relativamente ao período acima descrito, dos seguintes itens: 1) Forma de Tributação, para fins de IRPJ, adotada pelo contribuinte; 2) Existência de exportações diretas, através dos registros constantes no SISCOMEX; 3) Existência de importações diretas, para verificação dos insumos importados, através dos registros constantes no SISCOMEX; 4) Confronto entre os valores constantes dos pedidos de ressarcimento apresentados pelo contribuinte, aqueles constantes dos Demonstrativos de

Apuração das Contribuições Sociais (DACON) e os lançados nos arquivos contábeis apresentados. 5) Solicitação de notas fiscais de entrada e saída para validação dos arquivos digitais; 6) Dos cálculos efetuados para recompor os créditos da exportação, do mercado interno, e a contribuição apurada, confrontando com o saldo resultante informado nos Pedidos de Ressarcimento; 4.só é passível de aferição o crédito em relação ao qual o contribuinte define, com clareza, a natureza da operação que o originou, conforme determina a Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012; 5.as diligências servem para esclarecer pontos duvidosos específicos, e não para que a autoridade fiscal, diante da falta de comprovação da existência do crédito, supra tal omissão do contribuinte; 6.em alguns casos a empresa considera como a data pra solicitar o crédito a data da emissão da nota fiscal e em outros casos a data da movimentação, para uniformização do período na solicitação do direito creditório, utilizamos como critério a data de movimentação; 7.são considerados como insumo: a) Insumos aplicados diretamente a produção, bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; b) Combustíveis e Lubrificantes, aplicados ou consumidos, de forma direta sobre o produto em fabricação; c) Partes e peças, que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida em todo o processo de produção ou de fabricação, desde que não estejam escriturados no ativo, imobilizado; 8.quanto aos serviços utilizados na fabricação/produção de bens destinados à venda, foram enquadrados como insumos pela IN SRF nº 404/2004, apenas aqueles prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na fabricação de produtos; 9.os valores referentes a serviços devidamente especificados prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, para manutenção das máquinas e equipamentos empregados na produção de bens podem compor a base de cálculo dos créditos, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie; 10.dão direito a crédito os valores gastos com energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; 11.por expressa previsão legal, dão direito a crédito os valores gastos com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; 12.a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados relativos aos encargos de depreciação e amortização incorridos no mês, relativos a 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; 13.consideramos como valores iniciais de base de cálculo de créditos que poderiam ser comprovados os apresentados na memória de cálculo, sobre os quais passamos a fazer nossa análise nos demais itens deste relatório; 14.foi verificada a inconsistência de alguns valores de depreciação informados na planilha consolidadora e a planilha das notas fiscais; 15.os gastos com Gás Liquefeito de Petróleo (GLP) ou outros combustíveis utilizados na atividade de transporte de matéria prima, produtos

intermediários ou produtos em elaboração, entre as diversas etapas do processo produtivo, não geram direito a crédito a ser descontado na sistemática não cumulativa da contribuição; 16.não geram direito a apuração dos créditos as partes e peças que não foram suficientemente descritas como fazendo parte do processo produtivo, como por exemplo: kit de peças, válvulas, parafusos, adaptadores, tubos, porca, disjuntores, arruelas, cabos elétricos, etc, da mesma forma as que fazem parte do Imobilizado; 17.alguns itens não estão relacionados ao processo produtivo e por isso não geram direito a apuração de créditos, como por exemplo: escova de aço, alicate, chave de fenda, bateria, marreta, martelo, furadeira etc.; 18.alguns serviços alegados pela contribuinte, como por exemplo: serviço de usinagem, consertos de bombas, etc. não foram comprovadamente aplicados em máquinas e equipamentos diretamente inseridos na cadeia produtiva da empresa; 19.os serviços de manutenção dos bens diretamente utilizados na produção geram direito a créditos, sendo assim, os que não estão diretamente ligados ou que não se consegue relacionar ao processo produtivo pela descrição genérica não geram direito a créditos; 20.não é lícito estender o conceito de. armazenagem para abarcar outras despesas, como: carga e descarga e outros serviços de logística portuária ou serviços técnico marítimo, etc.; 21.não geram direito a crédito os serviços de limpeza, de construção civil, de lavagem de carros, etc..

22.após a análise dos bens informados em planilha alguns itens foram glosados por não restar comprovado que pertencem ao ativo imobilizado e que são utilizados na produção de bens destinados à venda, por ausência de descrição ou por apresentarem uma descrição genérica; 23.em relação as partes e peças a incorporação ao valor do ativo imobilizado é aplicável não somente às partes e peças de reposição, mas também aos gastos com os serviços de manutenção, mas para isso tem que ter aumento de vida útil do bem principal superior a um ano, sendo assim, foram glosadas as partes e peças e serviços que não estão comprovadas que aumentam a vida útil do bem em mais de um ano; 24.algumas notas fiscais estão com CFOPs não relacionados ao ativo imobilizado; 25.serviços, materiais e partes e peças destinados à manutenção e conservação das instalações industriais e redes elétricas industriais: são bens e serviços aplicados em bens pertencentes ao ativo imobilizado, assim, quando o contribuinte genericamente se refere a instalações industriais, não está se referindo a máquina ou equipamento da linha de produção; 26.por essa razão, não cabe entender que o desgaste dos materiais e partes e peças seja ocasionado pela ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; 27.Em relação as edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, deve-se depreciar a taxa de 1/24, porém o direito ao desconto de crédito na forma aplicar-se-á a partir da data da conclusão da obra (lei nº 11.488/2007, Art. 6º,§ 6º) , no caso o contribuinte não apresentou a data de conclusão da obra, limitando-se a apresentar os custos da mesma, sendo assim tais itens foram glosados.

Cientificada da decisão (fl. 1264), em 15/05/13, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fl. 1265 e ss), em 14/06/13, onde alegou, em síntese, que:

1.a alocação das aquisições de insumos, serviços, energia elétrica e encargos de depreciação, pela Recorrente é feita pelo mês de competência ao qual se refere a Nota Fiscal, não importando a data da emissão ou a data da digitação, no regime de competência; 2.exemplificando, uma Nota Fiscal de energia elétrica referente à cobrança de 01 a 31 de janeiro, é emitida pela Cia. concessionária em fevereiro com vencimento para março, dando entrada na Requerente em fevereiro; 3.para a Requerente, esta Nota Fiscal de Energia será registrada na competência de janeiro, para fins de creditamento de PIS e COFINS, contudo, pelo critério estabelecido pela Fiscalização, o crédito será transportado para fevereiro; 4.como a demonstração de regularidade dos pedidos de compensação em questão prescinde de análise do direito creditório, passa a Requerente a demonstrar a regularidade dos insumos aproveitados para obtenção dos créditos. e a indevida glosa realizada pela d. Fiscalização; 5.antes de adentrar no mérito, contudo, é necessário examinar sinteticamente o processo produtivo do caulim, que se inicia na extração do minério e culmina no depósito final do produto acabado, para uma identificação clara das etapas e dos produtos e serviços creditados como insumos; 6.conforme já descrito no LAUDO TÉCNICO anexo (doc. 03), as etapas de produção são (vide também mapa explicativo da produção que acompanha o Laudo); 7.Lavra: O caulim (minério) é inicialmente extraído in natura de uma mina a céu aberto localizada no Município de Ipixuna do Pará e inicia-se com o decapeamento do estéril (solo) e com espessura entre 18 a 20 metros e é extraído com o auxílio de tratores de esteira, retro escavadeira, caminhões, etc., havendo consumo de óleo diesel nos caminhões e tratores; 8.Dispersão: Primeira etapa do processo consiste na adição conjunta de minério, com água e agentes dispersantes em equipamentos providos de intensa agitação mecânica (blungers) para a produção de uma suspensão de caulim, permitindo que as impurezas presentes no minério, tais como areia, matéria orgânica e outros materiais possam ser eliminados nas etapas subsequentes; 9.Desareamento: Consiste na passagem da polpa dispersa por um conjunto de hidrociclones e centrífugas onde são removidas a areia e partículas grosseiras presentes no minério, imediatamente após essa etapa é adicionado sulfato de alumínio que promove o aumento de viscosidade da polpa evitando sua decantação no mineroduto durante o transporte por bombeamento até a planta de beneficiamento em Barcarena; 10.Transportes por mineroduto: A polpa de caulim é transportada até a planta de beneficiamento no Município de Barcarena, por meio de um mineroduto com 158 km de extensão, ao qual é adicionado biocida (glutaraldeído) para evitar crescimento de bactérias e corrosão microbiológica no tubo. Também é usado o cloreto de zinco como inibidor de corrosão. Na chegada do caulim à planta, é feito monitoramento da dosagem residual e contagem de bactérias, há consumo de óleo diesel nos geradores que fornecem energia para bombeamento da polpa para a planta de beneficiamento ou para a bacia de rejeitos; 11.Área da

Planta: Na planta, o minério parcialmente beneficiado na Mina é recebido em tanques, iniciando então o processo de beneficiamento para a produção dos diversos tipos de produtos, adequando-os às especificações exigidas pelos consumidores; 12.Diluição e defloculação da polpa recebida: Nesta etapa, é feita a diluição da polpa para a concentração adequada a etapa de separação magnética e a defloculação, com o ajuste de pH e viscosidade; 13.Separação Magnética: Consiste na passagem da polpa através de separadores magnéticos criogênicos, com núcleo refrigerado por hélio líquido, os quais removem os contaminantes ferrosos que prejudicam a alvura. O produto desta etapa é destinado aos tanques para continuação do processo de beneficiamento e os materiais contaminantes retidos são enviados para a bacia de contenção de rejeitos; 14.Pré moagem e delaminação: Nesta fase o minério passa por moinhos de areia sob intensa agitação. A finalidade desta etapa é reduzir os aglomerados de caulim reduzindo sua granulometria, permitindo maior aproveitamento na etapa de centrifugação; 15.Centrifugação: Nas centrífugas é feita a separação entre a fração fina adequada ao produto desejado e a fração grossa. A fração grossa é encaminhada para tanques para posterior uso e a fração fina segue para a etapa de alveamento.

16.Alveamento e floculação: Redução por reação química em meio ácido (ácido sulfúrico, hidrossulfito de sódio e sulfato de alumínio), dos compostos de ferro e titânio presentes no minério e condicionamento do material para a filtragem; 17.Filtração/Redispersão: Passagem do caulim floculado sob pressão ou vácuo, por elementos filtrantes (filtros), para retirada dos compostos gerados na reação de alveamento e transformação das tortas de caulim em suspensão, permitindo a evaporação; 18.Evaporação: Redução do teor de água contida na polpa através de passagem por evaporadores, permitindo secagem com menor consumo de energia e maior produtividade ou acondicionamento da polpa ao teor de sólidos para embarque nesta forma. A evaporação é feita em vasos aquecidos por vapor (trocadores de calor), produzido em caldeiras pela queima de óleo BPF-IA; 19.Secagem: Eliminação da água remanescente ao caulim por meio de passagem da polpa em corrente de ar quente em secadores industriais previamente aquecidos por queima de óleo BPF; 20.Estocagem e embarque de polpa: Já no porto dentro da IRCC, ao produto da fase de secagem é adicionado peróxido de hidrogênio e biocidas para desinfecção e preservação da polpa, ao qual é estocada em tanques a granel ou ensacadas em big-bags, através de um conjunto de 20 filtros de alta pressão (tubepress), para posterior embarque nos navios; 21.insumo é a complexidade de bens e serviços aplicados na produção ou fabricação de bens, sem os quais não seria possível a obtenção do produto final e acabado com características próprias, divididos entre insumos diretos e insumos indiretos, conforme expõe a Solução de Divergência COS1T n° 12. de 24.10.2007; 22.tem-se de forma clara que os serviços e bens glosados estão intrinsecamente ligados ao processo produtivo do caulim, seja da extração do minério in natura da mina (lavra) até o seu beneficiamento para transformação em produto comercializável, sendo que a supressão de qualquer serviço ou bem utilizado pela

Requerente comprometeria o processo produtivo; 23.com base no cruzamento de dados das planilhas obtidas no processo administrativo (glosados x deferidos), foram identificados na planilha anexa denominada "Insumos e Serviços - Aquisições X Glosas" (doc. 02) itens glosados cujos demais itens idênticos ou similares, foram entendidos pela fiscalização como passíveis de creditamento; 24.não adotar critérios uniformes e claros para glosa dos itens, fere o princípio da isonomia (art. 5º, CF), pois estabelece tratamento desigual para situações idênticas ou semelhantes, além de prejudicar o direito de defesa da Requerente, que terá o risco de decisões divergentes sobre matérias idênticas; 25.este modo, requer o reconhecimento da nulidade do Despacho Decisório por adoção de critérios divergentes e revertendo as glosas apontadas na planilha citada (doc. 02) anexa, por adoção de critérios uniformes no tocante a análise de insumos e serviços; 26.dos itens relacionados e pormenorizados no LAUDO TÉCNICO (doc. 03), os insumos e serviços estão diretamente ligados às fases de produção do caulim, desde a extração do minério in natura até o depósito do produto acabado no porto da Requerente, onde são embalados e preparados para exportação; 27.neste ponto esclarece a utilização dos produtos adquiridos e serviços contratados como insumos e glosados pela d. Fiscalização (obs. listagem na própria Manifestação de Inconformidade); 28.resta evidente que serviços como conserto de cilindro hidráulico; manutenção e montagem eletromecânica; mecânica industrial; rebobinamento de motores; usinagem de peças, entre outros, por não serem da área administrativa, são da área de produção por exclusão lógica; 29.demonstrada a utilização de tais itens no processo produtivo, seja como insumo direto nos equipamentos e consumidos no processo produtivo, ou indireto, na manutenção destes equipamentos, resta claro que estas despesas representam verdadeira despesas necessárias ao processo de produção, razão pela qual se encontram passíveis de creditamento de PIS/Cofins; 30.a Requerente junta aos autos os contratos de locação de equipamentos, demonstrando a regularidade do creditamento e a ilegalidade da glosa, vez que não há distinção na Lei 10.637/02, ademais, a própria contratação de mão de obra por si só, desde que não seja de pessoa física, é passível de creditamento; 31.a d. Fiscalização indevidamente glosou despesas relacionadas à contratação de serviços e aquisição de materiais referentes ao frete, armazenagem e transporte, os quais devem ser excluídos à tributação; 32.a Solução de Consulta nº 210/2009 deixa claro que os serviços de transporte de bens entre (e dentro) dos estabelecimentos industriais do contribuinte, desde que ainda em fase de industrialização, devem ser entendidos como despesas de transporte e, portanto, geram direito a crédito; 33.considerando que a última filtragem é realizada entre o silo de armazenamento e o navio, nos filtros denominados de tube press é evidente que o produto final, pronto para entrega ao consumidor, é obtido após esta última filtragem, quando da saída da rampa e estocagem no navio (bis bags); 34.este modo, todos os insumos e serviços relacionados aos serviços de frete, transporte e armazenagem, inclusive locação de mão de obra, devem ser considerados como direito ao crédito, convertendo a glosa de tais créditos; 35.serviços de construção

civil, devidamente identificados pela Requerente na planilha anexa (doc. 03), se referem à instalações dos setores de produção e, portanto, devem ser autorizados para fins de creditamento de PIS e Cofins, requerendo prazo de 60 dias para juntar documentos, e a realização de perícia para verificar a vinculação dos serviços com os setores de produção; 36.no tocante às despesas de transporte, a aquisição de gasolina comum (utilizada nos veículos da fábrica para transporte de materiais), de gás GLP (utilizado nas empilhadeiras) e de lubrificantes em geral não podem ser desconsideradas, pois são essenciais para a realização do processo produtivo, sem os quais não é possível obter o produto final, porque todo o deslocamento de material utilizado no processo produtivo entre as áreas de extração (mina) e beneficiamento é feito por meio de veículos, os quais utilizam diretamente os óleos lubrificantes; 37.o transporte que é realizado por veículos (tratores e caminhões gigantes voltados à mineração de grande porte) movidos a óleo diesel e por um mineroduto, ao qual o caulim é bombeados através de geradores também movidos a óleo diesel, restando patente sua aplicação no processo de produção da Requerente, permitindo seu creditamento; 38.o entendimento da d. Fiscalização de que apenas podem ser descontados créditos em relação a bens e serviços que tiverem ação direta sobre o produto fabricado, está em desconformidade com entendimento da própria Administração Fazendária, pois a COSIT exarou, em julgamento da Solução de Divergência nº 37/08, interposta pela própria Requerente para reformar a Solução de Consulta n. 23-SRRF/2ª RF/DISIT; 39.no Laudo e nas tabelas anexas foram identificados todos os equipamentos e setores nos quais os bens adquiridos entre 2004 e 2010 foram utilizados, demonstrando a regularidade da utilização; 40.a glosa resta totalmente indevida, se observar que a d. Fiscalização ignorou totalmente o Livro Diário, onde tais bens estão devidamente contabilizados na conta de Ativo Imobilizado; 41.se demonstra indevida a glosa efetuada pela fiscalização referente a instalações industriais, por alegar impossibilidade de vinculação à atividade da empresa, pois a expressão "instalações industriais" supostamente não se referiria à máquinas ou equipamentos da linha de produção; 42.a Requerente aponta nas planilhas anexas ao laudo a vinculação de todos os bens e serviços adquiridos e contabilizados na conta de ativo imobilizado, capazes de gerar crédito de depreciação para fins de PIS e COFINS; 43.contrapondo a posição da Fiscalização, a Requerente demonstra na planilha anexa ao LAUDO TÉCNICO a regularidade depreciação utilizada e protesta para produção de prova pericial contábil a verificação da regularidade dos valores de depreciação utilizados; 44.no que tange aos lançamentos cadastrados sob as CFOPs 1556 e 2556, se trata de equívoco cometido pela Requerente, que já excluiu tais lançamentos na listagem de ativo imobilizado (doc. 02), contudo, em referência às CFOPs 1949 e 2949, mais uma vez tal glosa se deu sem observância da escrituração fiscal da Requerente, pois embora as Notas Fiscais não terem sido classificadas com CFOP relacionadas ao ativo imobilizado, foram contabilizadas na referida conta.

A Requerente pede, no mérito, acolhimento da Manifestação de Inconformidade e homologação integral das PerDcomps. Requer, em preliminar, nulidade da

decisão contestada. Requer, ainda, produção de prova pericial e prazo de 60 dias para juntar novos documentos.

Em 03/12/2014, através de Resolução, esta 17ª Turma da DRJ/RJ decidiu baixar os autos em diligência determinando à Autoridade Fiscal na unidade de origem, anexar os documentos mencionados pelo contribuinte na Manifestação de Inconformidade, contidos em mídia eletrônica, e documentos citados no Despacho SEORT, inclusive Despacho Decisório.

Em 14/01/2015 o processo retornou à Delegacia de Julgamento.

Em 19/01/2015 esta DRJ foi cientificada de sentença proferida no Mandado de Segurança nº 0163133-64.2014.4.02.5101 que determinou à autoridade competente que decida sobre os requerimentos (no caso as Manifestações de Inconformidade) formulados pela impetrante no prazo de 10 dias a contar da intimação da decisão.

Em 28/01/15, a 17ª Turma da DRJ/RJ apreciou a Manifestação de Inconformidade, decidindo por sua improcedência e, por conseguinte, não reconhecendo o direito creditório além do que já havia sido deferido pela Delegacia de origem.

Porém, nova intimação judicial (06/03/15) para a Titular desta DRJ determinando julgamento dos processos em 10 dias provocou o retorno dos autos para esta Turma.

Seguindo a marcha processual, o feito foi assim julgado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008 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; precluído o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, exceto quando justificado por motivo legalmente previsto.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008 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 SEGUINTE 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 REVISAO\_PIS\_3T\_2008.

**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 R\$ 737.628,97.

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.”

## QUANTOS 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*

<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>

*tributário é do contribuinte. Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretense direito, a manutenção da decisão deve ser mantido.*

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

## 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**