



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.723237/2009-35
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-010.658 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2023
Recorrente SUMITOMO CHEMICAL BRASIL INDUSTRIA QUIMICA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. PRECEDENTE JUDICIAL. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do regimento interno deste Conselho, tem aplicação obrigatória. O dispêndio deve ser essencial e relevante ao cumprimento da atividade econômica da empresa.

DISPÊNDIOS COM COMISSÕES SOBRE VENDAS. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO.

Atividades administrativas gerais fogem ao conceito intermediário de insumo estabelecido no julgamento do Resp 1.221.170 / STJ e jurisprudência majoritária deste Conselho e não podem ser consideradas como dispêndios aptos à geração de crédito nesta sistemática de apuração.

CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. POSSIBILIDADE.

O inciso II, do Art. 3.º, da Lei 10.833/03, permite de forma expressa o aproveitamento de crédito sobre os dispêndios com combustíveis e lubrificantes.

CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA INICIAL DO CONTRIBUINTE.

Conforme determinação Art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do Art. 16 do Decreto 70.235/72, Art 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova é inicialmente do contribuinte ao solicitar seu crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito ao desconto de crédito em relação à aquisição de combustíveis aplicados nas atividades produtivas, mas desde que devidamente comprovados nos autos com documentação hábil e idônea, e aos serviços de revisão de empilhadeira, comprovados por meio da nota fiscal de fl. 356, vencido o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, que negava provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafeta Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ana Paula Pedrosa Giglio, Marcio Robson Costa, Tatiana Josefovich Belisario, Mateus Soares de Oliveira, Hélcio Lafeta Reis (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 274 em face de decisão de primeira instância administrativa proferida no âmbito da DRJ/CE de fls. 263 que decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade de fls. 215, nos moldes do despacho decisório de fls. 211.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório e ementa do Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos e trâmite dos autos:

“Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta contra Despacho Decisório que deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento de crédito da Cofins NãoCumulativa oriundo da aquisição de bens e serviços utilizados na fabricação de bens não tributados nas vendas para o mercado interno, referentes ao 1º trimestre de 2006 (art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005). Do crédito pleiteado de R\$ 593.402,50, a Unidade Local reconheceu o valor de R\$ 341.849,31 (fls 207/211), homologando as compensações declaradas até esse limite.

2. Conforme Relatório de Fiscalização (fls 8/9), no qual se baseou o Despacho Decisório, o reconhecimento parcial do crédito se deu em virtude de glosas de créditos relativos aos seguintes gastos ou despesas: comissão de vendas, serviços prestados por pessoa jurídica, combustíveis e lubrificantes.

3. Cientificado do decisório em 19.10.2010 (fl 214), o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 17.11.2010 (fls 215/229), instruída com os documentos de fls 230/261, na qual solicita o reconhecimento integral do direito

creditório e a homologação das compensações declaradas, mediante restabelecimento dos seguintes créditos glosados, com base nas razões abaixo sumariadas:

(i) Outras despesas com serviços prestados, informadas na linha 13 do Dacon (“Outros Valores com Direito a Crédito”) e detalhadas em planilhas para a Fiscalização, também geram crédito; (ii) Conforme inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, a pessoa jurídica também poderá deduzir como crédito na apuração das contribuições os gastos com combustíveis e lubrificantes. A vedação contida na alínea a do inciso I, parte final, do art. 3º da Lei 10.833/2003 não alcança tão somente os comerciantes atacadistas, submetidos que estão a alíquota zero sobre a venda desses produtos. Ademais não se trata de aquisição de produto não sujeito ao pagamento da contribuição, não se aplicando a vedação disposta no inciso II do §2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, ainda que o combustível seja adquirido diretamente do distribuidor, pois mesmo que o produto venha a ser tributado à alíquota zero por tais estabelecimentos, o valor da mercadoria ainda se encontra onerado pelos tributos, face à impossibilidade de desconto de créditos por tais contribuintes. Nesse sentido, é o Acórdão DRJ/Salvador nº 15.24.180, de 22 de junho de 2010.

4. Por fim, o manifestante requer a realização de perícia, indicando o seu assistente técnico e formulando os quesitos a serem respondidos.

5. É o relatório.”

A Ementa do Acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada da seguinte forma:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refirase a fato ou a direito superveniente ou destinese a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

FALTA DE PROVA. UTILIZAÇÃO COMO INSUMO. CRÉDITO. PIS/PASEP. COFINS.

Incumbe ao manifestante comprovar que determinado bem ou serviço, sobre o qual pleiteia crédito, foi utilizado como insumo na fabricação de produtos destinados à venda.

SERVIÇOS. INSUMOS.

Na apuração do PIS/Pasep e da Cofins, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre gastos incorridos com serviços utilizados como insumo na fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

RESSARCIMENTO. CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS. INSUMOS SOB TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA À ALÍQUOTA DIFERENCIADA.

O gasto com combustíveis utilizados como insumos na fabricação de produtos gera crédito na apuração da Cofins e do PIS/Pasep NãoCumulativos, ainda que submetidos à tributação monofásica com base em alíquota diferenciada, sendo os créditos calculados, todavia, com base nas alíquotas padrões.

RESSARCIMENTO. CRÉDITOS. COMISSÃO DE VENDAS.

Os valores pagos a título de comissão de vendas a representantes comerciais não geram direito a crédito a ser descontado da Cofins e do PIS/Pasep NãoCumulativos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

Após o protocolo do Recurso Voluntário, que reforçou as argumentações da Manifestação de Inconformidade, combateu os pontos trazidos na decisão recorrida, requereu a sua nulidade e solicitou diligência para verificação da relação dos dispêndios com insumo com a atividade da empresa, os autos foram devidamente distribuídos e pautados.

Em fls. 333 consta a Resolução CARF que determinou a seguinte diligência:

“Diante do exposto, em observação ao princípio da verdade material, vota-se para CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, com o objetivo de que:

1 – A unidade preparadora intime a recorrente a apresentar laudo conclusivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, para detalhar o seu processo produtivo e indicar de forma minuciosa qual a relevância e essencialidade dos dispêndios que serviram de base para tomada dos créditos glosados, nos moldes do RESP 1.221.170 STJ e Parecer Normativo Cosit n.º 5 e nota CEI/PGFN 63/2018;

2 - A Unidade Preparadora também deverá apresentar novo Relatório Fiscal, para o qual deverá considerar, além do laudo a ser entregue pela Recorrente, o mesmo RESP 1.221.170 STJ, Parecer Normativo Cosit n.º 5 e Nota CEI/PGFN 63/2018.

Após cumpridas estas etapas, o contribuinte deve ser novamente cientificado do resultado da manifestação da Receita, assim como, a PGFN deve ser informada do resultado final da diligência demandada, para ambos se manifestarem dentro do prazo de trinta dias.

Após, retornem os autos a este Conselho para a continuidade do julgamento.”

Em fls. 378 consta o Relatório Fiscal de diligência e em fls. 392 a manifestação final do contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

Conforme a legislação, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Por conter matéria preventa desta 3.ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

O contribuinte solicitou o reconhecimento da nulidade da decisão de primeira instância sobre o argumento de que a perícia deveria ter sido deferida, contudo, em consonância com a larga jurisprudência deste Conselho sobre essa matéria, o simples indeferimento da perícia não acarreta o cerceamento de defesa.

Portanto, intacto o devido processo legal e não cerceada a defesa, com fundamento no Art. 59 do Decreto 70.235/72, o julgamento dos autos deve seguir sem que nenhuma nulidade seja reconhecida, pois nenhum dos requisitos legais para a configuração da nulidade restou configurado.

Da análise do processo, verifica-se que o centro da lide envolve a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo e também a consequente análise sobre o conceito jurídico de insumos, dentro desta sistemática.

De forma majoritária este Conselho segue a posição intermediária entre aquela restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, antigamente adotada pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, adotada por parte contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo. Tal discussão retrata, em parte, a presente lide administrativa.

No regime não cumulativo das contribuições, o conceito jurídico de insumo deve ser mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 de seu regimento interno, tem aplicação obrigatória.

No mencionado julgamento, o Superior Tribunal de Justiça determinou expressamente a ilegalidade das IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, que limitavam a hipótese de aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos aos casos em que os dispêndios eram realizados nas aquisições de bens que sofriam desgaste e eram utilizados somente e diretamente na produção.

Portanto, é condição sem a qual não haverá solução de qualidade à lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento dessa matéria, definir quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, identificar a relevância, essencialidade e em qual momento e fase do processo produtivo e das atividades da empresa estão vinculados.

Analisar a matéria sem considerar a atividade econômica do contribuinte pode equivaler à aplicação da ilegal exigência constante nas mencionadas instruções normativas e pode configurar a não observância dos entendimentos firmados no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ. O espaço hermenêutico, diante do voto vencedor da Ministra Regina Helena Costa ao mencionar expressamente a atividade econômica do contribuinte, é limitado. Cadastrado sob o n.º 779 no sistema dos julgamentos repetitivos, o voto vencedor fixou as seguintes teses:

“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.”

“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.”

Ou seja, para fins jurídicos de aproveitamento de crédito e interpretação do conceito de insumos, somente o voto vencedor que fixou as teses é o voto que pode ser levado em consideração na leitura do Acórdão do REsp 1.221.170 / STJ.

Na obra que escrevi em 2021, “Aproveitamento de Crédito de Pis e Cofins Não-cumulativos Sobre os Dispendios Realizados nas Aquisições de “Insumos Pandêmicos”, tratei das correntes hermenêuticas relacionadas à mencionada decisão do STJ:

“As jurisprudências de ambos os poderes ganharam corpo, até que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recurso repetitivo (nos termos dos Art. 1.036 e seguintes do CPC), no julgamento do REsp 1.221.170/PR, também adotou um conceito médio de insumo e delimitou as seguintes teses, resumidas nos trechos selecionados e transcritos a seguir:

“EMENTA 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. 3.º, II, da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 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. 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 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.”

Para entender os demais conceitos que foram adicionados por este julgamento do STJ ao histórico desta matéria, como o conceito de essencialidade e relevância, é vital que o voto da ministra Regina Helena Costa, o voto vencedor, seja lido e analisado com

detalhes. Segue um dos trechos do voto da ministra que merece destaque para o melhor entendimento da questão:

“(…).Essencialidade -considera-se 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; 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 aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.(...).” (negrito pelo autor do presente artigo)

O julgamento do REsp 1.221.170/PR, por possuir um conceito médio de insumo, ao fim, nada mais fez do que confirmar o entendimento majoritário que foi criado e sedimentado, de forma pioneira, no âmbito do CARF.

Apesar de existir uma minoritária dúvida a respeito, a interpretação do julgamento em comparação com a jurisprudência do CARF e em comparação com alguns dos precedentes do Poder Judiciário, assim como em consideração ao que foi disposto na legislação e em suas exposições de motivos, é possível concluir que o STJ confirmou a tese intermediária dos insumos, em moldes muito semelhantes aos moldes criados pela jurisprudência do CARF.

Não existem diferenças vitais que comprometam o entendimento adotado pelo CARF ou pelo Poder Judiciário a respeito da posição intermediária.

O que realmente mudou com o julgamento foi a obrigatoriedade de aplicar o conceito intermediário de insumo, de forma que aquela linha minoritária de conselheiros do CARF e juízes do Poder Judiciário que ainda defendiam a tese mais restrita ou a tese mais ampla do insumo passaram a curvar seus entendimentos para atender e respeitar o conceito intermediário.

O julgamento em sede de recurso repetitivo possui o objetivo de concretizar os princípios da celeridade na tramitação de processos, da isonomia de tratamento às partes processuais e da segurança jurídica e vincula o Poder Judiciário, assim como possui aplicação obrigatória no conselho, conforme Art. 62 de seu Regimento Interno, que determina o seguinte:

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos Arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos Arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)”

Ainda que a mencionada decisão não tenha transitado em julgado e que o STF ainda não tenha apreciado a questão, é prático lembrar que o Poder Público tem o dever e a permissão para aplicar o entendimento consubstanciado no julgamento do REsp1.221.170/PR.”

Ancorada nas Leis 10.833/03 e 10.637/02, a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo vai além do conceito jurídico de insumos, razão pela qual este voto irá abordar os grupos de glosas de forma separada e

específica, com base na legislação e nos precedentes administrativos fiscais e judiciais mencionados.

As glosas que remanesceram nesta lide administrativa fiscal tratam das seguintes matérias: despesas com comissões comerciais nas vendas, serviços prestados por pessoas jurídicas (revisão preventiva e corretiva nas empilhadeiras, conserto e manutenção de peças, consultoria agrônômica, tratamento de efluentes, toxicovigilância e farmacovigilância) e combustíveis e lubrificantes.

- Comissões sobre vendas.

Os dispêndios com comissões de vendas são dispêndios ligados às atividades administrativas, comuns às atividades empresariais.

Logo, na lógica apresentada pelo contribuinte, todas as empresas que pagam comissões sobre vendas deveriam considerar esses dispêndios como insumos? Não, porque este Conselho e o julgamento do Resp 1.221.170 (STJ) adotam o conceito intermediário de insumo e não o conceito mais alargado, como já explicitado anteriormente.

As atividades administrativas gerais, comuns à toda e quaisquer empresas, fogem ao conceito intermediário de insumo estabelecido no julgamento do Resp 1.221.170 / STJ e jurisprudência majoritária deste Conselho e não podem ser consideradas como dispêndios aptos à geração de crédito nesta sistemática de apuração.

Portanto, esta glosa deve ser mantida.

- Serviços prestados por pessoas jurídicas (revisão preventiva e corretiva nas empilhadeiras, conserto e manutenção de peças, consultoria agrônômica, tratamento de efluentes, toxicovigilância e farmacovigilância);

Conforme determinação Art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do Art. 16 do Decreto 70.235/72, Art 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova é do contribuinte ao solicitar seu crédito.

Neste caso em concreto a mera alegação de que suas aquisições e dispêndios são "insumos", sem comprovar a relevância e essencialidade, não é possível concluir pela existência do crédito. Confira o único trecho em que o contribuinte defende o aproveitamento de crédito em tais situações:

31. Ora, eminentes julgadores, os elementos acostados são mais do que suficientes para demonstrar a essencialidade dos serviços e dos bens adquiridos para o desenvolvimento das atividades da Recorrente, pois não se pode imaginar uma indústria fabricante de defensivos agrícolas sem os serviços de *revisão de empilhadeiras*, para o conserto e manutenção de peças; *consultoria agrônômica*, para a identificação das necessidades das culturas lavoreiras; *tratamento de efluentes*, para o controle da contaminação do lençol freático; serviços de *toxicovigilância e farmacovigilância*, para o reconhecimento dos efeitos tóxicos dos produtos, desde a manufatura até a comercialização, objetivando a eliminação e à minimização da exposição às substâncias tóxicas; dentre outros.

Assim, em que pese alguns dispêndios estarem dentro das hipóteses em que este Conselho, em alguns dos julgamentos, permite o aproveitamento de crédito, o contribuinte se limitou a afirmar que possui o crédito e que tal dispêndio possui determinada importância, sem, contudo, comprovar.

Antes de todo o contraditório, o contribuinte tem o ônus de quantificar, descrever, fundamentar e comprovar o crédito, com documentos, contabilidade e, minimamente, com cálculos. Nenhuma dessas providências foi realizada desde a Manifestação de Inconformidade, como bem salientou o relator da decisão de primeira instância.

A verdade material esteve presente na possibilidade de descrever seu crédito e juntar provas ao longo do procedimento administrativo fiscal, mas o contribuinte não aproveitou, não utilizou do princípio da verdade material para favorecer seu pedido.

Inclusive, conforme apontado em fls. 384 dos autos (relatório fiscal de diligência), o contribuinte novamente não comprovou os dispêndios:

“No decorrer da diligência, conforme resposta à Intimação, a recorrente novamente traz documentos exemplificativos de quais seriam os serviços tomados, elencando 3 (três) serviços específicos, identificados como “Serviço de análise química em efluente líquido”, “Serviço referente à revisão de empilhadeiras, com troca de óleos” e “Serviços de mão-de-obra para moagem de plásticos PEAD (Polietileno de alta densidade)”.

Ainda que os serviços descritos se mostrem como essenciais ou relevantes ao processo produtivo, dado que participam de etapa da produção de inseticidas, atuando como insumos, seu caráter exemplificativo não permite concluir que os demais serviços também constituem elementos da produção.

Destaca-se que, do total de R\$ 2.000.526,95 em serviços glosados, somente foram apresentadas 2 (duas) Notas Fiscais, uma relativa a “revisão de empilhadeiras” (fl. 356) e uma relativa a “mão de obra empregada na moagem de plásticos PEAD” (fl. 357), que sequer pertence ao período em discussão, o que comprova seu caráter meramente exemplificativo, já destacado na decisão de primeira instância.

Vale ainda ressaltar que, mesmo relacionando planilha com algumas poucas notas fiscais (fl. 240) em sede de manifestação de inconformidade, os dispêndios relativos a “honorários pelo desembaraço na liberação de máquinas e equipamentos” e “pulverização aérea em lavoura” não constam como utilizados no processo produtivo, sem qualquer menção no descritivo.

Dessa forma, permanece a conclusão apontada no Relatório Fiscal e decisão de primeira instância, mesmo após a ampliação do conceito de insumos, dada a impossibilidade de conclusão quanto à essencialidade/relevância dos serviços tomados, dado o caráter meramente exemplificativo dos documentos apresentados.”

Logo, não cumpriu com que foi determinado no Art. 16 do Decreto 70.235/72 e por isso, seu Recurso Voluntário não merece provimento. Ao solicitar o reconhecimento de um crédito, conforme Art. 165 e 170 do CTN, os créditos devem ser líquidos e certos, ônus que compete inicialmente ao contribuinte.

Portanto, os créditos citados acima devem ser negados.

- Combustíveis e lubrificantes.

Apesar da turma julgadora antecedente reconhecer que os dispêndios com combustíveis e lubrificantes poderiam gerar crédito de Pis e Cofins não-cumulativos, deixou de reconhecer o crédito unicamente por terem sido alocados na rubrica “despesas operacionais” e não na “custos industriais”. Confira o trecho da decisão:

“43. Como se depreende, a proibição de descontar crédito sobre combustíveis (óleo diesel), enquanto submetidos à tributação monofásica e diferenciada na origem produtora ou importadora, alcança apenas o empresário comercial distribuidor ou varejista desses produtos.

Por outro giro, o empresário industrial que os utilizar como insumo para a fabricação de produtos destinados à venda pode se creditar da contribuição sobre a aquisição desses insumos, mediante a aplicação da alíquota padrão (1,65% para o PIS/Pasep e 7,6% para a Cofins). Por essa razão, é cabível o creditamento sobre a aquisição de combustível, desde que utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

44. No caso concreto, o manifestante juntou três documentos fiscais (fls 245/247), que retratam a compra de óleo diesel, supostamente utilizado no gerador da fábrica, como alegado à fl 244.

45. Entretanto, a alegação não se mostra compatível com o fato de tal gasto estar contabilizado em conta do grupo “despesas operacionais” (4.1.2....), e não no grupo “custos industriais” (4.1.1....). Por esse motivo, deve ser mantida a glosa do crédito de R\$ 5.071,43, incidente sobre a despesa de combustíveis.”

O inciso II, do Art. 3.º da Lei 10.833/03, permitiu o aproveitamento de crédito sobre os dispêndios com combustíveis e lubrificantes de forma expressa:

“Art. 3º

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

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)”

Conforme larga jurisprudência favorável e interpretação sistêmica do que foi disposto nos artigos 16, §6.º e 29 do Decreto 70.235/72, Art. 2.º, caput, inciso XII e Art. 38 e 64 da Lei 9.784/99, Art. 112, 113, 142 e 149 do CTN, a verdade material deve ser buscada no processo administrativo fiscal.

Portanto, o simples fato de constar ou não na rubrica “custos industriais” não configura o impedimento do reconhecimento dos créditos.

Diante do exposto, vota-se para que seja dado provimento parcial à este tópico, para reconhecer o direito ao desconto de crédito em relação à aquisição de combustíveis aplicados nas atividades produtivas, mas desde que devidamente comprovados nos autos com documentação hábil e idônea.

- Conclusão.

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, para DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito ao desconto de crédito em relação à aquisição de combustíveis aplicados nas atividades produtivas, mas desde que devidamente comprovados nos autos com documentação hábil e idônea, e aos serviços de revisão de empilhadeira, comprovados por meio da nota fiscal de fl. 356.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima