



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



**Processo nº** 10480.720058/2012-13  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3001-002.227 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 17 de novembro de 2022  
**Recorrente** TIMBAÚBA S.A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

**DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.**

O reconhecimento do direito creditório pleiteado pelo contribuinte demanda a comprovação inequívoca de sua liquidez e certeza. Quando não for possível determinar a existência do crédito a partir do simples cotejo das informações de que dispõe o Fisco no momento da análise do PER/DCOMP, caberá ao contribuinte, pela via do processo administrativo fiscal, fazer prova do seu direito por meio de documentação idônea, suficiente e adequada.

**DIREITO CREDITÓRIO. ATIVIDADE PROBATÓRIA. CONVERSÃO DE JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.**

A conversão do julgamento em diligência no contencioso administrativo faz-se necessária quando, a despeito da instrução probatória adequada, ainda persistam questões que demandem esclarecimento adicional para que os julgadores administrativos formem seu convencimento. Tratando-se da não apresentação de prova essencial para a confirmação do crédito, que o contribuinte deveria ter juntado aos autos na impugnação (ou, excepcionalmente, no Recurso Voluntário), é caso de se negar provimento ao recurso e não de converter o julgamento em diligência. Inteligência dos arts. 15, 16, IV e 18 do Decreto nº 70.235, de 1972.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL X ÔNUS DE APRESENTAR PROVAS.**

A busca pela verdade material no processo administrativo fiscal parte das evidências trazidas aos autos pelas partes. Assim, se a parte dá provas do direito alegado por meio de documentação hábil (escrituração contábil e fiscal, amparada pelos respectivos documentos que lhe dão suporte), incumbe ao julgador avançar a partir desses elementos na busca de uma solução analítica e correta. Todavia, não cabe ao julgador, a pretexto de estar perseguindo a verdade material, substituir a necessária ação probatória do contribuinte. Se as provas (ou a ausência delas) não apontam para a existência de um direito, a verdade material também apontará nesse sentido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Jose Schini Norbiato, Marcelo Costa Marques D Oliveira, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Marcos Roberto da Silva (Presidente).

## Relatório

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE), com os devidos acréscimos:

### # DO RESSARCIMENTO E DA COMPENSAÇÃO

1. A empresa acima qualificada, por meio do PER n.º 28722.96690.090707.1.1.08-2782, solicita ressarcimento de suposto crédito de PIS Não-Cumulativo - Exportação, no valor de **R\$ 28.215,58**, referente ao 4º trimestre de 2005, e através dos PER/DCOMP n.º 15111.11886.090707.1.3.08-4805, 09367.81012.120707.1.3.08-6706, 20288.82886.200707.1.7.08-4835, 11767.57859.200707.1.3.08-1384, 04759.17629.200707.1.3.08-0056, 10098.96593.260707.1.3.08-6364 e 42218.98084.070807.1.3.08-6146 intentar compensar débitos próprios com o referido crédito.

### # DO DESPACHO

2. A Delegacia da receita Federal de Mossoró-RN, através do Despacho Decisório NURAC n.º 016/2012, de 10 de janeiro de 2012 (fls. 59/63), resolveu por deferir parcialmente o pedido eletrônico – PER n.º 28722.96690.090707.1.1.08-2782, reconhecendo, do direito creditório pleiteado, o montante de R\$ 13.540,76, homologando totalmente as compensações declaradas nas DCOMP 15111.11886.090707.1.3.08-4805, 09367.81012.120707.1.3.08-6706, 20288.82886.200707.1.7.08-4835, 11767.57859.200707.1.3.08-1384, 04759.17629.200707.1.3.08-0056, 10098.96593.260707.1.3.08-6364 e homologando parcialmente, até o limite do direito creditório reconhecido, a compensação declarada no PER/DCOMP n.º 42218.98084.070807.1.3.08-6146.

3. O não reconhecimento do total do direito creditório pleiteado resultou das seguintes considerações:

3.1. Glosas de valores de **aquisições relativas a bens do ativo, serviços realizados em bens do ativo, fretes não vinculados às exportações e outros valores que não podem compor a base de cálculo para apuração dos créditos;**

3.2. Não consideração, *conforme preceitua o art. 65 da IN 900/08, informações relativas a serviços utilizados como insumo e despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos contidos no DACON, mas cujos comprovantes não foram apresentados pela interessada.*

4. Após as glosas, foram obtidos os seguintes valores totais mensais, aplicando-se os percentuais correspondentes à receita de exportação em relação ao total de receitas:

OUTUBRO 75,71 %

NOVEMBRO 98,72 %

DEZEMBRO 70,61 %

OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO
RS 147389,24	RS 505.381,01	RS 167.881.98

5. E, conseqüentemente, os seguintes valores de PIS (1,65%):

OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO
R\$2.431,92	RS 8.338.79	R\$ 2.770,05

#### # DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

6. Cientificada do Despacho, a interessada Queiroz Galvão Alimentos S/A, CNPJ n.º 04.899.037/0001-54, sucessora por incorporação, apresentou a manifestação de fls. 66/92, alegando, em síntese:

6.1. Da tempestividade da manifestação apresentada.

6.2. Da não aplicação da IN 900/2008 (art.65) – alega que o citado dispositivo não condiz com a legislação tributária. Acrescenta que legislação aplicável não é a que originou o indébito, mas a do momento da compensação, estando equivocado, portanto, o fundamento jurídico utilizado no D.D.

6.3. Do princípio da verdade material – quanto à ausência de documentação dos serviços utilizados como insumos, despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos e aquisição do ativo imobilizado utilizado para encargos de depreciação e crédito do PIS/PASEP não estar comprovado, alega que o DD não observou todas as informações que foram fornecidas (Notas Fiscais).

Acrescenta, para comprovar, o balancete e o razão das contas de *SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS E DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS* e balancete e razão da conta depreciação para comprovar o *ATIVO IMOBILIZADO*.

6.4. Do conceito de insumo, entendimento do CARF.

a) **SERVIÇOS REALIZADOS EM BENS DO ATIVO**— O despacho decisório não observa que os serviços são essenciais para manutenção das máquinas e equipamentos ligados à atividade produtiva da empresa.

b) **FRETE** — Ao efetuar a glosa o despacho decisório apresenta como fundamentação o fato de que se trata de frete "*não vinculados à exportação*".

**Incorre em equívoco, pois, os fretes são relativos a compra dos insumos para fabricação dos produtos objeto da exportação, ou seja, são insumos**

**essenciais à atividade produtiva, que por conseguinte ocasiona a essencialidade do transporte destes insumos, que é operada mediante pagamento de frete.**

**No tocante às glosas efetuadas quanto ao frete não relacionado à venda esta Ilma. DRJ deve verificar que o valor do frete pago na compra de insumos será registrado como parcela integrante do custo de aquisição, gerando crédito quanto ao PIS/PASEP e a COFINS.**

**Os gastos com transporte na aquisição das mercadorias podem compor a base de cálculo dos créditos não cumulativos, uma vez que consoante a boa técnica contábil e a legislação fiscal (art. 289, § 1º, do RIR/1999) integra o custo de aquisição das mercadorias adquiridas, o frete, quando pago pela pessoa jurídica adquirente.**

6.5. Da perícia contábil – Solicita perícia contábil para que seja esclarecido o critério adotado para efeito do crédito de PIS/PASEP:

**QUESITOS:**

1. Identifique o perito contábil com base nas Notas Fiscais de aquisição qual o valor dos créditos do PIS/PASEP não cumulativa - exportação do 4º trimestre/2005, observando o critério de despesas e custo operacional do Regulamento do Imposto de Renda, em conformidade com o entendimento do CARF, levando em consideração todos os documentos anexados a presente Impugnação.

2. Especifique o Sr. Perito quais os valores relativos aos custos e despesas com: **SERVIÇOS REALIZADOS EM BENS DO ATIVO, FRETE NA COMPRA DE INSUMOS, DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS**, considerando além dos registros contábeis, em especial a DACON, as Planilhas e comprovantes em anexo;

3. Especifique o Sr. Perito qual o valor do **ATIVO IMOBILIZADO** com base na documentação acostada e registros contábeis anexos e certifique se os crédito apropriados estão em acordo a depreciação prevista em lei.

**INDICAÇÃO DO PERITO:**

Nome: Flaviane Amorim Menezes Targino;

CPF: 008815014-33;

CRC: PE — 022999/P

End. Av. Presidente Juscelino Kubitschek, 360 — Ed. 360 JK — 3º Andar conj. 32 —

Itaim Bibi — São Paulo — SP — CEP: 04543-000.

Ao decidir sobre a manifestação de inconformidade (acórdão nº **11-67.813**, às fls. 166/187), a **3ª Turma da DRJ/REC (Recife/PE)**, indeferiu o pedido de perícia e julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, para reconhecer o direito creditório suplementar no valor de R\$ 2.068,30. Eis a ementa do r. *decisum* do colegiado a quo:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

**COMPENSAÇÃO. REQUISITOS.**

Nos termos do art. 170 do CTN, somente são restituíveis os créditos líquidos e certos do sujeito passivo.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

**CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO.**

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

**IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.**

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais necessárias e suficientes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

**PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.**

Será indeferido o pedido para realização de perícia quando presentes nos autos os elementos necessários e suficientes à formação da convicção do julgador.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Em suas razões de decidir, o colegiado a quo:

- 1) destaca que, em se tratando de pedido de restituição/ressarcimento, incumbe ao contribuinte fazer prova de seu direito creditório;
- 2) ressalta a vinculação das autoridades administrativas ao disposto na legislação vigente, não lhes competindo o exame de legalidade e constitucionalidade de normas inseridas no ordenamento jurídico;
- 3) observa que a determinação da realização de perícias deve *“unicamente, objetivar a prova de fatos que o sujeito passivo não tenha condições de trazer para os autos, ou cujo carreamento lhe traria ônus desproporcional”*;
- 4) acerca de legislação aplicável, salienta que *“as regras aplicáveis à apuração dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são, como de qualquer tributo, as vigentes no período de ocorrência dos respectivos fatos geradores. Já as disposições*

*atinentes à compensações em si (regras para apresentação do pedido), são as vigentes no momento da apresentação do PER/DCOMP.”*

- 5) e, por fim, aborda o conceito de insumo, à luz do Recurso Especial nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0) e do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, transcreve as disposições do referido parecer acerca do itens glosados, e reconhece um direito creditório adicional no valor de **R\$ 2.068,30**.

Observa-se que, em síntese, a apuração do direito creditório, *in casu*, seguiu as seguintes etapas (desde o pedido até a decisão de primeira instância):

1) Créditos de **PIS/PASEP Não-Cumulativo - Exportação** assim demonstrados nos Dacons (outubro, novembro e dezembro de 2005 às fls. 49/58 dos autos):

Dacon (mês)	14.Base de Cálculo dos Créditos à Descontar (Mercado Interno)	15.Créditos a Descontar (Mercado Interno)	14.Base de Cálculo dos Créditos à Descontar (Exportação)	15.Créditos a Descontar (Exportação)	Fls.
<b>OUTUBRO</b>	85.930,86	1.417,86	651.741,74	10.753,74	49
<b>NOVEMBRO</b>	21.473,25	354,31	527.666,62	8.706,50	50
<b>DEZEMBRO</b>	30.094,18	496,55	530.626,97	8.755,35	51
<b>Total</b>			1.710.035,33	28.215,58	03 (PER)

2) Apresentação de provas documentais para comprovação de Base de Cálculo de créditos nos seguintes montantes (Demonstrativo de Apuração do Crédito - fls. 38 a 48):

OUTUBRO	Fls.	NOVEMBRO	Fls.	DEZEMBRO	Fls.
78.233,79	38	364.977,27	41/43	14.500,00	46
182.425,05	39/40	219.138,94	44/45	249.136,85	47/48
<b>260.658,84</b>		<b>584.116,21</b>		<b>263.636,85</b>	

3) Apuração de créditos no despacho decisório, após a dedução dos valores glosados (com base na proporção de receitas de exportação sobre a receita total do período e nas provas documentais apresentadas):

3.1) Proporção das receitas de exportação sobre a receita total do período:

DACON (Ficha 07)	OUTUBRO (fls. 52/53)	%	NOVEMBRO (fls. 54/55)	%	DEZEMBRO (fls. 56/57)	%
01 .Receita da Exportação de Bens e Serviços	441.120,05	75,71%	7.308.921,40	98,72%	424.627,87	70,61%
02.Receita da Venda no Mercado Interno de Produtos de Fabricação Própria	141.513,50	24,29%	95.082,10	1,28%	176.730,92	29,39%
<b>Total</b>	582.633,55		7.404.003,50		601.358,79	

**3.2) Apuração de créditos no despacho decisório:**

<b>OUTUBRO</b>					
<b>Não glosados</b>	<b>Glosados</b>	<b>Total</b>	<b>Despesas não glosadas X Percentual de exportação</b>	<b>Crédito apurado no despacho decisório (1,65%)</b>	<b>Fls.</b>
68.603,79	9.630,00	78.233,79			38
126.072,26	56.352,79	182.425,05			39/40
<b>194.676,05</b>	65.982,79	260.658,84	147.389,24	<b>2.431,92</b>	

<b>NOVEMBRO</b>					
<b>Não glosados</b>	<b>Glosados</b>	<b>Total</b>	<b>Despesas não glosadas X Percentual de exportação</b>	<b>Crédito apurado no despacho decisório (1,65%)</b>	<b>Fls.</b>
356.913,27	8.064,00	364.977,27			41/43
155.020,49	64.118,45	155.020,49			44/45
<b>511.933,76</b>	72.182,45	519.997,76	505.381,01	<b>8.338,79</b>	

<b>DEZEMBRO</b>					
<b>Não glosados</b>	<b>glosados</b>	<b>total</b>	<b>Despesas não glosadas X Percentual de exportação</b>	<b>Crédito apurado no despacho decisório (1,65%)</b>	
14.500,00	0,00	14.500,00			46
223.259,50	25.877,35	223.259,50			47/48
<b>237.759,50</b>	25.877,35	237.759,50	167.881,98	<b>2.770,05</b>	

<b>TOTAL</b>					
<b>944.369,31</b>	164.042,59	1.018.416,10	820.652,23	<b>13.540,76</b>	

**4) Glosas mantidas pela decisão de primeira instância:**

- 4.1) Gás GLP – Não é insumo (não foi apresentada justificativa para utilização no processo produtivo).
- 4.2) Gasolina – idem.
- 4.3) Presilha/Alicate (ferramentas) – Não é insumo segundo o supracitado parecer.
- 4.4) espaguete, Perfil U, presilha e tubo - Não é insumo (não foi apresentada justificativa para utilização no processo produtivo).

5) Direito creditório adicional reconhecido em decisão do colegiado a quo, após revisão do valores glosados:

“35. Após as glosas, mantidos os demais valores não comprovados na manifestação, foram obtidos os seguintes valores totais mensais, aplicando-se os percentuais correspondentes à receita de exportação em relação ao total de receitas:”

OUTUBRO (RS)	NOVEMBRO (RS)	DEZEMBRO (RS)
195.235,05	563.277,37	187.492,14

36. E, conseqüentemente, os seguintes valores de PIS (1,65%):

OUTUBRO (R\$)	NOVEMBRO (R\$)	DEZEMBRO (R\$)
3.221,37	9.294,07	3.093,62

37. O despacho havia reconhecido:

OUTUBRO (RS)	NOVEMBRO (R\$)	DEZEMBRO (RS)
2.431,92	8.338,79	2.770,05

38. Portanto, o direito creditório adicional reconhecido é de:

OUTUBRO (RS)	NOVEMBRO (RS)	DEZEMBRO (RS)
789,45	955,28	323,57
<b>TOTAL (R\$)</b>		<b>2.068,30</b>

Inconformada com a decisão do colegiado a quo, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário (fls. 194/204) no qual informa que seu nome empresarial passou a ser TIMBAÚBA S.A. (alteração da razão social de Queiroz Galvão Alimentos S.A, CNPJ nº 04.899.037/0001-54; sucessora por incorporação de TIMBAÚBA AGRÍCOLA S/A, que consta como contribuinte na ficha de identificação deste processo – fls. 01) e aponta, em síntese, as seguintes razões de recurso:

- 1) Acerca das glosas mantidas pela decisão de piso, argumenta que “os mencionados itens são empregados na manutenção periódica e substituição de partes do seu ativo imobilizado, sendo, portanto, essenciais e necessários à consecução do seu processo produtivo, o que implica o reconhecimento do direito ao crédito” e, em seguida, reproduz trecho do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018, que em seu entendimento “cai como uma luva no caso concreto, uma vez que todos os bens listados pelo acórdão recorrido são justamente “dispêndios com manutenção periódica dos ativos produtivos da pessoa jurídica”;
- 2) Acrescenta que “caso remanescesse alguma dúvida a respeito da essencialidade dos referidos bens no processo produtivo da recorrente, cabia à Turma Julgadora ter deferido o pedido de produção de prova pericial requerido na manifestação de inconformidade”; e
- 3) Defende a prevalência dos princípios da verdade material e do informalismo nos processos administrativos e pede a reforma da decisão de primeira instância ou a sua anulação e determinação de produção de prova pericial.

Depois disso, o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro João José Schini Norbiato, Relator.

### **1. Da competência para julgamento do feito**

Em virtude da norma contida no artigo 23-B do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 2015, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, este colegiado é competente para apreciar este feito.

### **2. Do conhecimento**

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

### **3. Do mérito**

#### **3.1. Do ônus da prova no processo administrativo fiscal**

Inicialmente cumpre destacar que quando há o indeferimento ou deferimento parcial de direito creditório e o contribuinte interpõe manifestação de inconformidade passam a valer as regras do processo administrativo fiscal previstas no Decreto nº70.235, de 6 de março de 1972. Isso se conclui facilmente da leitura do § 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

[...]

§ 11. **A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação.**(Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003) (grifo nosso)

A partir de então, o contribuinte precisa demonstrar para o julgador que possui o direito creditório. Tal entendimento pode ser extraído do disposto nos arts. 15 e 16, § 4º, do Decreto n.º 70.235/1972, *in verbis*:

**DECRETO N.º 70.235, DE 6 DE MARÇO DE 1972.**

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e **instruída com os documentos em que se fundamentar**, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:(Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a **impossibilidade de sua apresentação oportuna**, por motivo de força maior;(Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

b) refira-se a **fato ou a direito superveniente**;(Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor **fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos**.(Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (grifo nosso)

Feitas essas observações, há que se dizer que, no caso concreto, dadas as características do direito creditório pleiteado, a comprovação demandaria a apresentação apenas de prova documental, algo que, inclusive, poderia ter sido feito já no atendimento da intimação realizada pela unidade de origem (TERMO DE INTIMAÇÃO n.º 239/11, às fls. 33).

Entretanto, conforme indicado no **DECISÓRIO NURAC 016/2012, de 10 de janeiro de 2012** (fls. 59/63), a Recorrente deixou de apresentar documentação relativa aos créditos decorrentes de **serviços utilizados como insumo e despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos** indicados nos Dacons do período (fls. 49/51) e que compuseram o pedido de ressarcimento n.º 28722.96690.090707.1.1.08-2782 (fls. 02/04).

Quanto a esses créditos, em sua manifestação de inconformidade, a Recorrente se restringiu a informar que apresentou os balancetes do trimestre e o livro razão no quais estariam contidos os registros contábeis que os comprovariam. Porém, analisando-se o processo, vê-se que não foi realizada a juntada de documentação que respaldasse esses registros. Tampouco, tal documentação foi apresentada quando da interposição do Recurso Voluntário. A propósito, em sede de recurso a controvérsia em relação à comprovação dessas origens de crédito nem é tratada.

A esse respeito convém destacar que, embora a **escrituração** contábil sirva para fazer prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, é imprescindível que ela esteja acompanhada da documentação que lhe dá suporte, ainda mais no âmbito processo administrativo fiscal, conforme já fora abordado em linhas pretéritas. Nesse sentido, destaco o disposto no §1º do art. 9º do Decreto-Lei 1.598/1977:

Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na

escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - **A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.**

Dito isso, entendo que não há nos autos prova em relação aos créditos relativos a **serviços utilizados como insumo e despesas de alugueis de máquinas e equipamentos**, indicados nos Dacons do período (fls. 49/51) e no pedido de ressarcimento nº 28722.96690.090707.1.1.08-2782 (fls. 02/04), bem como houve a preclusão em relação a esse ponto, já que foi mantida a glosa pelo colegiado a quo e a Recorrente não o impugnou especificamente em seu Recurso.

Para fazer prova dos créditos oriundos de Bens Utilizados como Insumos e Despesas de Energia Elétrica, a Recorrente apresentou o “**Demonstrativo de Apuração de Créditos**” (fls. 38/48). Nesse demonstrativo, a Recorrente indicou dispêndios totais no 4º trimestre de 2005 no valor R\$ 1.108.411,90, ao passo que em seus Dacons (ficha 06, itens 02 e 04 – fls. 49/51) foram indicados R\$ 1.579.888,40 para esses itens. Constata-se, então, que nem mesmo para esses créditos foram apresentadas provas em sua totalidade.

Em relação às glosas mantidas pela DRJ (Gás GLP, Gasolina, Presilha/Alicate, espaguete, Perfil U, presilha e tubo), a Recorrente alega que se trata de itens empregados na manutenção periódica e substituição de partes do seu ativo imobilizado, sendo, portanto, essenciais e necessários à consecução do seu processo produtivo, inclusive tendo destacado os parágrafos 81 a 89 (MANUTENÇÃO PERIÓDICA E SUBSTITUIÇÃO DE PARTES DE ATIVOS IMOBILIZADOS) do **Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018**.

Em pese tal alegação, a Recorrente continua a não esclarecer e comprovar como esses bens são utilizados em seu processo produtivo; mais especificamente, não há uma definição sobre quais ativos imobilizados têm sua manutenção realizada a partir desses itens e se estes ativos são utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços. A esse respeito, o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, esclarece:

14. Conforme constante da ementa do acórdão, a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que “**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 terminado item -bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte**”.

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

[...]

95. **Quanto às ferramentas**, restou decidido na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha que **não se amoldam ao conceito de insumos para fins**

**da legislação das contribuições**, podendo-se razoavelmente estender a mesma negativa aos itens consumidos no funcionamento das ferramentas.

**96. Acerca da subsunção de outros itens de pequeno valor e de vida útil inferior a um ano ao conceito de insumos, não há como fugir de relegar a questão à análise casuística, com base nos detalhes do caso concreto.**

[...]

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

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

Logo, sem embargo dos esforços argumentativos do combativo patrono, não basta afirmar que tais itens são utilizados no processo de produção da pessoa jurídica sem fornecer elementos que comprovem o modo com se dá esta utilização. Como se vê dos excertos da Portaria trazidos acima, em relação a tais itens há uma série de pormenores que, se não inviabilizam a sua classificação como insumo (para fins da apuração de créditos das Contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins), demandam uma análise casuística que só pode ser feita, sobretudo, a partir da informações prestadas pelo próprio contribuinte.

### **3.2. Do conceito de insumo**

Ainda tendo o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 como base, o qual, por sua vez, pauta-se na tese firmada pelo STJ no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, podemos dizer que *“o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica”*.

Trata-se de uma concepção intermediária quanto à abrangência do termo insumo, que fica entre a estabelecida pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializado (muito mais restritiva) e a prevista na legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (bastante abrangente).

Para fins de apuração do IPI, o conceito de insumo está intimamente relacionado àquilo que integra o produto (de acordo com o art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, o IPI *“será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”*). Já pela legislação do IRPJ, poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica aplicado ou consumido na produção ou na prestação de

serviços como um todo (art. 290 e seguintes do Decreto nº 3.000/99 e art. 302 e seguintes do DECRETO Nº 9.580/2018).

Como já mencionado, de acordo com a tese firmada pelo STJ, nos termos do voto da Ministra Regina Helena Costa, insumo, para fins de apuração das Contribuições para o PIS e COFINS, pela sistemática não cumulativa, é todo item (bem ou serviço) cuja subtração obstará a atividade empresarial ou implicaria em perda sensível da qualidade do produto ou serviço (critérios da essencialidade) ou, ainda, que por imposição legal ou pela particularidade de determinada cadeia produtiva não possa ser dissociado do processo produtivo (critério da relevância).

Em suma, somente podem ser considerados insumos geradores de crédito na apuração não cumulativa do PIS e COFINS, itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades, ou seja, deve estar comprovado que este item integra o processo de produção da pessoa jurídica.

Trazendo tais conceitos para a prática, significa dizer que mesmo itens que não são diretamente empregados aos bens e serviços podem gerar créditos. Não se pode olvidar, contudo, que quanto mais remota for a relação do item com o produto ou serviço maior será a necessidade de traçar sua relação, ainda que indireta, com a produção.

### **3.2.1 Da verdade material e do formalismo moderado**

Feitas tais considerações, há que se dizer que, *in casu*, a comprovação da relevância ou essencialidade dos itens objeto da glosa realizada pela unidade de origem (e mantida na r. decisão de piso) incumbia à Recorrente e, como já fora destacado anteriormente, tal comprovação poderia ser feita simplesmente por meio de provas documentais que demonstrassem o direito creditório alegado.

Nesse sentido, entendo ser descabida a invocação do princípio da verdade material, quando a própria Recorrente não se desincumbe do ônus de comprovar seu direito. Dito de outra maneira, não se pode, sob o pretexto, de se estar buscando a verdade material suprir a atividade probatória da parte. No caso, concreto, a Recorrente teve três oportunidades para demonstrar seu direito, contudo não se desincumbiu do ônus de comprovar a parte que fora glosada no despacho decisório e que foi mantida pela decisão de primeira instância.

A busca pela verdade material é uma construção coletiva, cabendo à parte apresentar provas do direito alegado por meio de documentação hábil (escrituração contábil e fiscal, amparada pelos respectivos documentos que lhe dão suporte) e ao julgador avançar a partir dessas provas na busca de uma solução analítica e correta. Assim, não cabe ao julgador, a pretexto de estar perseguindo a verdade material, substituir a necessária ação probatória do contribuinte.

Em vista disso, julgo também ser deveras descabida a realização de perícia, visto que todas as provas necessárias no caso concreto seriam perfeitamente carreadas ao processo

pela própria Recorrente, visto se tratar apenas de comprovação documental das informações prestadas em Dacon e no pedido de ressarcimento.

A conversão do julgamento em diligência só seria imperiosa caso houvesse, a partir da análise da documentação juntada, dúvida sobre a existência do direito creditório. Assim, a diligência não se presta a suprir instrução processual que poderia se dar a contento. Tratando-se de ausência de prova essencial para a confirmação do crédito, é caso de se negar provimento ao recurso e não de converter o julgamento em diligência, conforme se conclui da interpretação sistemática do disposto nos arts. 15, 16, IV e 18 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Por fim, tal qual o princípio da verdade material, o formalismo moderado não se presta a suprir deficiência na atividade probatória. A simplificação das formas pelas quais os atos processuais possam ser realizados não implica a dispensa de se provar o alegado. No caso concreto, não se está a exigir da Recorrente nada além da comprovação do direito creditório, algo pertinente às próprias regras do processo administrativo fiscal, e que poderia ser realizado simplesmente por meio de prova documental.

### **Conclusão**

Posto isso, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo incólume a decisão de primeira instância.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato