



<b>Processo nº</b>	10630.900623/2012-63
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3302-011.989 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	26 de outubro de 2021
<b>Recorrente</b>	BARBOSA & MARQUES S A
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/10/2008

#### **NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO**

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

#### **ÔNUS DA PROVA. NOS PEDIDOS DE RESSARCIMENTO.**

A compensação de indébito fiscal com créditos tributários vencidos e/ou vincendos está condicionada à comprovação da certeza e liquidez do respectivo indébito e no processo administrativo fiscal o momento legalmente previsto para a elaboração de argumentos e juntada dos documentos comprobatórios do direito da Recorrente é o da apresentação da Impugnação ou Manifestação de Inconformidade, salvo as hipóteses legalmente previstas que autorizam a sua apresentação extemporânea, notadamente quando por qualquer razão era impossível que ela fosse produzida no momento adequado, todavia o último momento a se fazer é quando da apresentação do Recurso Voluntário, sob pena de preclusão.

#### **PROVA. ESCRITURAÇÃO FISCAL. NOTAS FISCAIS.**

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (art. 26, Decreto n.º 7.574/2011)

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

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/10/2008

#### **COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.**

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que

possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

**CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. AQUISIÇÃO DE GÁS PARA EMPILHADEIRA UTILIZADA NO TRANSPORTE DE PRODUTOS. POSSIBILIDADE.**

O gás combustível de empilhadeiras utilizadas transporte entre as esteiras e o escoamento da produção se subsume ao conceito de insumos no âmbito da não-cumulatividade das contribuições sociais. Desse modo, os gastos com gás combustível geram direito ao crédito de PIS/COFINS não-cumulativos.

**CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE**

Em consonância com a literalidade do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, extensível ao PIS nos termos do art. 15 da mesma lei, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Não há, no caso das transferências internas, mudança de titularidade dos produtos transportados, não havendo que se falar em operação de venda e, consequentemente, em “frete na operação de venda”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para reverter a glosa em relação aquisição de GLP utilizados nas empilhadeiras, nos termos do voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Lima Abud, Walker Araujo, Larissa Nunes Girard, Jose Renato Pereira de Deus, Carlos Delson Santiago (suplente convocado(a)), Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Vinicius Guimaraes, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Carlos Delson Santiago.

## Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de créditos da COFINS não cumulativa vinculados a receitas de vendas no mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição. O pedido, no valor de R\$ 337.247,84, refere-se ao quarto trimestre de 2008 e foi formalizado no PER nº 29776.66372.311011.1.5.11-1918 (fls. 05/07), ao qual a contribuinte vinculou declarações de compensação.

Analisada a pretensão, foi emitido o Despacho Decisório de fls. 305/327, no qual a autoridade competente reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, no importe de R\$ 221.247,06, e homologou parcialmente as compensações, até o limite do direito creditório reconhecido.

No Relatório do referido Despacho, após mencionar o objeto do processo, a atividade principal da contribuinte (*fabricação de laticínios*) e a base legal apontada pela contribuinte como fundamento de seu pedido, o Auditor Fiscal informa sobre a instrução do processo com juntada de cópias de Dacon e intimações feitas à contribuinte solicitando informações e documentos. Informa ainda quais as análises efetuadas e conclui o Relatório com a seguinte observação:

*1.7. Cumpre observar que a presente análise, sendo realizada por essa Seção de Orientação e Análise Tributária (SAORT), com base, sobretudo, em arquivos magnéticos e em consultas aos sistemas da RFB, não teve a profundidade e tampouco a abrangência de um procedimento de fiscalização. Dessa forma, o presente trabalho não exclui eventual fiscalização sobre o mesmo período.*

Apresenta, a seguir, os **fundamentos da decisão**. Informa inicialmente que a análise do direito creditório pleiteado será efetuada mediante análise dos débitos, análise dos créditos presumidos, análise dos créditos básicos e recálculo dos valores dos créditos a serem resarcidos.

No tocante aos **débitos**, refere-se à base legal, transcreve parcialmente os arts. 1º e 6º da Lei nº 10.833, de 2003, informa que, cotejando os dados constantes nos Dacon com os das DIPJ relativos às receitas declaradas, e ainda com os valores informados em arquivos magnéticos fornecidos pela interessada durante a ação fiscal, não foram “constatadas inconsistências relevantes”, e conclui:

*2.2.3. Diante do exposto, efetuadas as verificações relatadas acima, concluímos que os valores que compõem a base de cálculo das contribuições da Cofins, declarados no Dacon, estão corretos, conforme os dados disponíveis.*

Passando à análise dos **créditos presumidos**, menciona sua base legal, transcreve parcialmente o art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, e prossegue:

*2.3.2. No caso presente o contribuinte apura os seus créditos presumidos sobre o leite in natura que adquire de pessoas físicas e jurídicas. A apuração dos créditos presumidos de COFINS calculados com base nos documentos/planilhas apresentadas, bem como os cálculos informados no dacon, podem ser reproduzidos conforme quadro abaixo:*

Apuração de créditos presumidos sobre custos de leite in natura Alíquota de 60% de 7,6% = 4,56%		
Meses	Valor total do leite (R\$)	Cofins informada no Dacon (R\$)
outubro de 2008	2.033.439,89	91.285,45
novembro de 2008	2.271.745,46	101.883,87
dezembro de 2008	2.908.305,26	130.490,24

Observa que, conforme a legislação de regência, “os créditos presumidos são limitados aos débitos apurados de Pis e Cofins”. Transcreve dispositivos da Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006, e conclui:

*2.3.4. Verificadas as planilhas apresentadas pelo contribuinte, constata-se que a referida limitação de utilização dos citados créditos é observada, bem como a alíquota de 4,56 %, equivalente a 60% da alíquota de Cofins, foi corretamente aplicada, vez que apresenta diferenças irrelevantes. Portanto, não há correções a ser procedidas nos referidos cálculos.*

Inicia, a seguir, a análise dos **créditos básicos**, registrando que:

- com a expressão “créditos básicos” está se referindo aos créditos previstos nos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003;
- a apuração dos créditos de PIS e Cofins no regime não cumulativo é demonstrada, respectivamente, nas Fichas 06A e 16A do Dacon;
- nestas fichas, as bases de cálculo dos créditos são divididas em três colunas, de modo a indicar a que tipo de receita estão vinculadas as despesas geradoras de créditos (“Tributadas no Mercado Interno” - 1<sup>a</sup> Coluna), (“Não tributadas no Mercado interno” - 2<sup>a</sup> coluna), (“de Exportação” - 3<sup>a</sup> Coluna), sendo estes os valores sobre os quais incidirão as alíquotas do PIS e da Cofins para a apuração dos respectivos créditos, no regime da não cumulatividade.

Prossegue o Auditor-Fiscal:

*2.4.4. Feitos esses esclarecimentos, cumpre observar que o contribuinte em questão não apura créditos vinculados a exportação. Assim, seus créditos objetos de pedidos de resarcimento se referem às compras/entradas vinculadas a vendas não tributadas (tributadas a 0%) realizadas no mercado interno, já que esses créditos são compensáveis e resarcíveis. Por sua vez, os créditos vinculados a vendas tributadas no mercado interno são apenas compensáveis com contribuições da mesma espécie (Pis com Pis e Cofins com Cofins), devendo ser mantidos na escrita.*

*2.4.5. Depreende-se do acima disposto que para o prosseguimento desta análise faz-se necessário o conhecimento de quais dos produtos industrializados pelo presente contribuinte são tributados à alíquota de 0% de Pis e Cofins, bem assim quais os insumos relacionados aos mesmos. Para tanto se deve atentar para a disposição da lei 10.925/2004, como segue:*

Transcreve o dispositivo legal mencionado e continua:

*2.4.6. Considerando-se a relação de fls. 157 a 159, no que se refere à tributação sob alíquota de 0% do Pis e Cofins, os produtos fabricados pelo contribuinte podem ser assim divididos:*

Quadro de produtos Tributados à alíquota zero		
Descrição	Ato normativo	Vigência
Leite fluido pasteurizado e ou industrializado.	Lei nº 11.051/2004	Janeiro de 2005
leite em pó, integral ou desnatado, destinados ao consumo humano, queijos tipo mussarela, minas, prato, queijo de coalho, ricota e requeijão	Lei nº 11.196/2004	Março de 2006
leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado, leite em pó, integral, semidesnatado ou desnatado, leite fermentado, bebidas e compostos lácteos e fórmulas infantis, assim definidas conforme previsão legal específica, destinados ao consumo humano ou utilizados na industrialização de produtos que se destinam ao consumo humano, queijo provolone, queijo parmesão e queijo fresco não maturado, soro de leite fluido a ser empregado na industrialização de produtos destinados ao consumo humano.	Lei nº 11.488/2007	Julho de 2007

*2.4.7. Dessa forma, para que se apurem os créditos a que o contribuinte tem direito, considerando-se que a partir de janeiro de 2005 os produtos derivados*

*de Leite, passaram, gradativamente, a terem suas alíquotas de incidência de Pis e Cofins reduzidas a zero, faz-se necessária a segregação de seus créditos conforme a utilização das entradas que lhe deram origem. Assim, reitero, dos itens utilizados em produtos cujas vendas são tributadas resultarão créditos apenas compensáveis, não passíveis de resarcimento, dos itens utilizados em produtos cujas vendas não são tributadas resultarão créditos compensáveis e resarcíveis, já dos itens utilizados em ambos os produtos poderão resultar créditos apenas compensáveis ou compensáveis e resarcíveis.*

**2.4.8.** A segregação entre os créditos vinculados às receitas com produtos tributados à alíquota zero e os demais créditos do mercado interno, por analogia ao disposto no §8º do artigo 3º das Leis 10.637/2003 (Pis) e 10.833/2003 (Cofins), será efetuado, a critério do contribuinte, pelo método de apropriação direta ou pelo método do rateio proporcional. Sendo desnecessário explicar ambos, importa apenas dizer que o contribuinte utiliza o rateio, onde se aplica aos custos, despesas e encargos comuns, considerados insumos, a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

**2.4.9.** Os valores totais das receitas auferidas no mercado interno, incluídas as de vendas sujeitas à alíquota zero, foram conferidos nos arquivos magnéticos e Livro de Registro de Apuração do ICMS. Quanto à receita referente a vendas de produtos tributados à alíquota zero, a mesma foi verificada nos arquivos magnéticos apresentados. Para tanto foram considerados os produtos de alíquotas zero fabricados pelo contribuinte conforme relação de fls. 157 a 159.

**2.4.10.** Após estas considerações, apesar de os créditos pleiteados se referirem a insumos vinculados a vendas não tributadas no mercado interno, a presente análise abrangerá todos os créditos apurados, na ordem em que são apresentados nas fichas do DACON.

Em tópico intitulado "**2.4.11. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS (Linhas 02 e 03 das Fichas 06A e 16A do DACON)**", transcreve os dispositivos das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, bem como das Instruções Normativas SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e nº 404, de 12 de março de 2004 e passa à análise específica dos "**BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS (Linha 02 das fichas 06A e 16A do Dacon)**".

Registra que em todos os meses do período a contribuinte declarou aquisições de bens utilizados como insumos e que, intimada, a contribuinte esclareceu que suas aquisições são divididas em diversos grupos, conforme o quadro demonstrativo a seguir reproduzido:

Dacon	Bens Utilizados como Insumos	Outubro de 2008	Novembro de 2008	Dezembro de 2008	Trimestral
Linha 02	Embalagens	696.883,51	400.387,14	842.944,50	1.940.215,15
	Insumos	44.279,93	85.379,71	90.778,78	220.438,42
	Material de consumo	17.701,10	17.430,60	70.055,11	105.186,81
	Div. Saboaria	8.616,60	0,00	46.455,00	55.071,60
	Materiais de Limpeza	88.804,56	90.011,63	144.304,85	323.121,04
	Material de Laboratório	22.031,97	9.964,19	13.188,16	45.184,32
	Imobilizados – Peças	277.490,20	161.201,82	232.284,71	670.976,73
Total da Linha		1.155.807,87	764.375,09	1.440.011,11	3.360.194,07

A contribuinte foi ainda intimada a apresentar arquivos magnéticos com a descrição de cada item que compõe "*as notas fiscais ali consignadas, bem como da forma/local de utilização de cada item*". Com base nos arquivos magnéticos apresentados a fiscalização constatou "*a efetividade das entradas consignadas no quadro acima, cujos montantes ainda foram cotejados com os respectivos livros de entradas, não sendo verificados ajustes a serem procedidos*". Acerca destes arquivos, o Auditor-Fiscal apresenta ainda a seguinte observação:

*2.4..11.4. Em que pese a correção dos valores acima, a possibilidade de apuração de créditos de Pis/Cofins sobre tais montantes será verificada caso a caso. Neste ponto deve ser observado que, embora o contribuinte tenha se limitado à informação do quadro acima, ao mesmo foi solicitado que apresentasse informação acerca do local de utilização de cada item de suas entradas que foram consideradas insumo (fls. 120 a 122), para que fosse evitado a glosa de valores referentes a itens utilizados diretamente na produção do estabelecimento, embora suas características não o relacionasse a esta atividade. Dessa forma a análise que segue terá por base não apenas a classificação dada pelo contribuinte, mas as características dos itens e suas aplicações no processo produtivo do contribuinte (aplicação verificada quando da visitação do estabelecimento industrial, realizado durante análises procedidas em créditos de outros períodos).*

Passa então à análise de cada um dos grupos em que a contribuinte divide os "bens utilizados como insumos", expondo (destaques no original):

**A) Embalagens, Insumos e Matérias primas** – Os valores sob estas classificações serão aceitos como declarados, haja vista que estão conforme a legislação de referência e a relação de insumos de fls. 157 a 159;

**B) Material de Consumo** – Dos itens classificados como materiais de consumo, serão considerados insumos apenas o item “TECIDO POLIEST. BRANCO” uma vez que na visita ao estabelecimento do contribuinte verificou-se que pela forma de sua utilização este material pode ser classificado como insumo. Os demais itens desta classificação, conforme relação de fl. 190, não constam da relação de insumos de fls. 157 a 159, e pelas suas descrições/características não são utilizados no processo produtivo do contribuinte. Assim os valores dos materiais de consumo aptos a geraram créditos de Pis/Cofins, fl. 190, ficaram conforme quadro abaixo:

Dacon	Materiais de Consumo	Outubro de 2008	Novembro de 2008	Dezembro de 2008	Trimestral
Linha 02	Valores declarados	17.701,10	17.430,60	70.065,11	105.196,81
	Valores glosados	16.684,70	16.086,40	70.065,11	102.826,21
	Valores com direito a crédito	1.016,40	1.344,20	0,00	2.380,60

**C) Materiais de Laboratório** – Os itens classificados sob esta rubrica não geram direito a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, uma vez que não se enquadram no conceito de insumos e nem constam expressamente da legislação de regência. As despesas com materiais de laboratório, independentemente de utilizados em controle técnico de fases de produção, no desenvolvimento de novas tecnologias ou em procedimentos que garantam a qualidade do produto final, não são considerados insumos. Esse entendimento está conforme a Solução de Consulta nº 10 – SRRF/3<sup>a</sup> RF, cuja ementa, em parte, abaixo se colaciona.

(...)

Assim, pelo acima exposto deverão ser glosados da base de cálculo dos créditos de Pis/Cofins todos os valores referentes a materiais de laboratório.

**D) Materiais de Limpeza** – O mesmo entendimento posto no item anterior deve ser repetir quanto aos valores classificados como materiais de limpeza, isto é, não geram direito a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por não se enquadarem no conceito de insumos nem constarem expressamente previstos na legislação de regência.

É de se notar que tais despesas (materiais de laboratório e materiais de limpeza), a despeito de poderem ser consideradas necessárias à vida da empresa, não fazem parte do âmago da fabricação. Por essa razão, não podem ser consideradas intrínsecas à atividade da empresa, não cabendo, dessa forma, crédito em relação a elas.

Assim, pelo acima exposto deverão ser glosados da base de cálculo dos créditos de Pis/Cofins todos os valores referentes a materiais de limpeza.

E) **Imobilizados – Peças** – sob esta classificação o contribuinte considera uma grande variedade de gastos, conforme relação de fls. 163 a 166, 172 a 175 e 182 a 185, e descrição na planilha de fls. 191 a 223. Como se constata, na citada planilha estão gastos com materiais de construção (cimentos e vergalhões), peças de veículos de passeio e empilhadeiras, parafusos, motores, bombas, pneus, escadas, ferramentas, dentre outras. Contudo, este procedimento não está em consonância com a legislação de regência, uma vez que não é qualquer gasto que dará ensejo a créditos de Pis e Cofins.

O crédito que se permite calcular, nos termos da legislação vigente (acima colacionada), é tão somente sobre as despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição, que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente pelo processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, desde que as partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado.

Assim, tendo em vista a grande variedade de itens classificados como “imobilizados – peças” que o contribuinte considerou insumos, e sobre os quais apurou créditos de Pis e Cofins, foi solicitado a ele, conforme fls. 120 a 122, que especificasse o local de aplicação daqueles itens, por exemplo, se na linha de produção, na manutenção de veículos de transportes internos (por exemplo empilhadeiras), na manutenção de veículos de transportes externos, em laboratórios, reformas de prédios, administração, portaria, tratamento de resíduos, limpeza e outros. Em que pese esta solicitação, o contribuinte não apresentou tais informações, permanecendo o esclarecimento genérico de “imobilizados – peças”.

Dessa forma, como diversos dos itens classificados como “Imobilizados - Peças”, consignados na planilha de fls. 191 a 223, dadas as suas características, não são aplicados no processo produtivo do contribuinte (fabricação de leites e derivados), e o mesmo, embora solicitado, não logrou comprovar quais seriam aplicados em seu processo produtivo, deve ser glosada a totalidade dos créditos calculados sobre os custos dos bens utilizados como insumos sob a classificação de “imobilizados – peças”.

Trata, a seguir, dos créditos calculados sobre “**SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS** (Linha 03 das fichas 06A e 16A do Dacon)”, acerca dos quais assim se manifesta:

2.4.11.5. Sob esta classificação o contribuinte considera uma grande variedade de gastos, conforme relação de fls. 166/167, 175 e 185/186, e descrição na planilha de fls. 224 a 227. Como se constata, na citada planilha estão gastos de serviços com manutenção de motores, manutenção de veículos, conserto de máquina de escritório, consertos de telefones, manutenção de poços artesianos e diversos outros. Desta relação verifica-se que o contribuinte entende que sobre o custo de quaisquer serviços, sobretudo o de manutenção de quaisquer espécie, lhe é permitido apurar créditos de Pis/Cofins. Contudo, este procedimento não está em consonância com a legislação de regência, uma vez que não é qualquer serviço que dará ensejo a créditos de Pis e Cofins, mas tão somente aquele que for utilizado diretamente na fabricação, na condição de insumo à fabricação de produtos destinados à venda.

2.4.11.6. No caso de serviços de manutenção, cujo crédito também é restrito, deve-se calcular créditos apenas sobre os custos dos serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na fabricação, na condição de insumo à fabricação de produtos destinados à venda, com a condição de que a

*manutenção não repercuta num aumento de vida útil da máquina superior a um ano.*

*2.4.11.7. Como diversos dos serviços consignados na planilha de fls. 224 a 227, dadas as suas características, não são aplicados no processo produtivo do contribuinte (fabricação de leites e derivados), e o mesmo, embora solicitado, não logrou comprovar quais seriam aplicados em seu processo produtivo, deve ser glosada a totalidade dos créditos calculados sobre os custos dos serviços utilizados como insumos.*

No tocante aos créditos sobre "**DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA E ENERGIA TÉRMICA, INCLUSIVE A VAPOR** (Linha 04 das Fichas 06A e 16A do DACON)", após transcrever os dispositivos legais autorizadores dos créditos, registra que:

*2.4.12.1. Como despesas com energia elétrica, nominadas pelo contribuinte como "Energia Elétrica e Térmica", fls. 167/168, 176 e 186/187, além da energia elétrica, cujos valores foram confirmados por amostragens de notas fiscais (fls. 228 a 255), apurou-se créditos sobre compras classificadas como "combustíveis óleo/lenna", conforme quadro que segue.*

Linha 04	Energia Elétrica e Térmica	Outubro de 2008	Novembro de 2008	Dezembro de 2008	Vlr Trimestral
	Combustível Óleo/Lenna	95.153,73	98.593,03	101.446,84	293.193,40
	Energia Elétrica	149.168,62	188.511,79	168.213,33	505.893,74
	Total da Linha	244.322,35	285.104,82	269.659,97	799.087,14

Observa que, conforme esclarecimento prestado pela contribuinte, "o óleo diesel é utilizado como combustível de veículo de uso restrito da produção, o GLP 20 KG é utilizado nas empiladeiras e o óleo combustível A1 é utilizado nas caldeiras". Entretanto, diz o Auditor-Fiscal, "quando da visitação ao estabelecimento do contribuinte, realizada durante procedimento similar desenvolvido em outra ocasião, verificou-se a aplicação destes itens, que ocorrem da seguinte forma: a) G.L.P. em botija – utilizado como combustível para empiladeiras; b) GASOLINA/ALCOOL – utilizados como combustível de veículos; c) ÓLEO COMBUSTÍVEL 1A, ÓLEO DIESEL – GERADOR/CALDEIRA ou LENHA – utilizado como combustível para caldeiras; e d) ÓLEO DIESEL P/ VEÍCULOS – utilizado em de veículos".

Conclui:

*2.4.12.3. Assim, considerando-se a legislação correlata, já acima colacionada, entendemos que tão somente o item "c" acima "ÓLEO COMBUSTÍVEL 1A, ÓLEO DIESEL – GERADOR/CALDEIRA ou LENHA" atende a disposição legislativa para figurar como base de cálculo de créditos de Pis e Cofins, uma vez que é condição estabelecida na legislação (inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/2002 (Pis) e 10.833/2003 (Cofins)) que combustíveis e lubrificantes devem ser utilizados na produção, como insumos, o que não acontece no presente caso.*

*2.4.12.4. Dessa forma, pelo exposto, os créditos sobre as entradas intituladas como "combustíveis óleo/lenna" foram revistos conforme quadro abaixo, com glosas de valores referentes a itens considerados sem direito a crédito, relacionados à fls. 256 a 261:*

Linha 04	Energia Elétrica e Térmica	Outubro de 2008	Novembro de 2008	Dezembro de 2008	Vlr Trimestral
	Combustível Óleo/Lenna	85.834,35	84.990,25	91.775,12	262.599,72
	Energia Elétrica	149.168,62	188.511,79	168.213,33	505.893,74
	Total da Linha	235.002,97	273.502,04	259.988,45	768.493,46

Quanto às "**DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LOCADOS DE PESSOAS JURÍDICAS** (Linha 06 das Fichas 06A e 16A do DACON)", transcreve a base legal dos créditos e registra que tais despesas "foram verificadas nos livros de entradas, não havendo correções a serem procedidas".

Tratando dos créditos sobre "**DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA** (Linha 7 das Fichas 06A e 16A do DACON)", transcreve a base legal e prossegue:

*2.4.14.1. Os valores que o contribuinte lançou nesta linha do dacon, conforme planilha de fls. 275 a 296 e quadro abaixo, são divididos em fretes de transferência, fretes outros, logística e fretes de entregas.*

Linha 07	Despesas com fretes na operação de venda	Outubro de 2008	Novembro de 2008	Dezembro de 2008	Trimestral
Fretes por Transferência	90.744,58	117.130,00	93.490,00	301.384,58	
Fretes Outros	10.659,06	14.049,97	49.801,80	74.310,83	
Fretes nas Entregas	316.982,20	343.186,81	383.371,30	1.043.520,31	
Logística	16.922,44	14.850,87	25.164,12	56.937,43	
Total da Linha	435.288,28	489.217,65	551.827,22	1.476.133,15	

Registra que embora tais valores tenham sido devidamente confirmados nos livros de entrada da contribuinte, "não havendo correções a serem procedidas", a legislação em vigor não admite créditos sobre as despesas com "fretes de transferência". Invoca, a este respeito, a Solução de Divergência Cosit nº 02, de 24 de janeiro de 2011, cuja ementa transcreve, e conclui:

*2.4.14.4. Com relação aos fretes classificados como outros, solicitado ao contribuinte que discriminasse as notas fiscais transportadas (fls. 120 a 122), verificou-se que se referiam, em grande parte, a notas de aquisições, o que legitima o crédito apurado. Contudo, nada foi apresentado com relação ao frete "logística" não sendo possível verificar o que foi transportado sob esta rubrica, o que resulta em glosa dos créditos sobre estes custos.*

Informa então que foram revistos "os valores dos fretes, com a glosa daqueles referentes aos 'fretes transferências' e 'fretes logística'", e apresenta quadro demonstrativo dos valores admitidos.

Acerca dos créditos relativos a "**DEVOLUÇÃO DE VENDAS SUJEITAS ÀS ALÍQUOTAS DE 1,65% E 7,6% DE PIS/PASEP E COFINS, RESPECTIVAMENTE** (Linha 12 das Fichas 06A e 16A do DACON)", regista que os valores informados foram conferidos com os constantes dos arquivos magnéticos e dos registros de apuração do ICMS, "não tendo sido encontradas divergências relevantes" e que, portanto, "não existem correções a serem procedidas neste ponto". Observa, porém, que sobre estes valores não podem ser apurados créditos de PIS e Cofins passíveis de resarcimento, uma vez que "não há relação entre estas devoluções e as vendas de produtos com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência das referidas contribuições".

A seguir, trata do "**ÍNDICE DE RATEIO**" dos créditos:

*2.4.16.1. Conforme já observado neste despacho decisório, o contribuinte, na apuração dos créditos de PIS/COFINS, utiliza o método do rateio proporcional entre as aquisições vinculadas a vendas tributadas com alíquota zero e as vendas totais. Verificando-se os dacons de fls. 29 a 112, constata-se que a relação percentual entre os créditos apurados sobre as entradas vinculadas a receitas tributadas no mercado interno e os créditos apurados sobre as entradas vinculadas a receitas não tributadas no mercado interno, conforme o mês do período, está entre 69,23% a 76,62%. Contudo, pelas receitas declaradas nos referidos demonstrativos de apuração das contribuições sociais, estes percentuais deveriam ser menores, de 62,23% a 78,02%, calculados com base na relação RNT/RT, onde RNT é o total da receita não tributada do mês e RT é receita total do mês, conforme quadro abaixo:*

1-Meses	2-Receita total de vendas (Dacons)	3-Vendas de alíquota zero (Dacon)	4-Percentual da vendas de alíquota zero	5-Percentual de rateio utilizado nos Dacons	6-Diferença de percentual
outubro de 2008	7.485.357,12	5.840.175,05	78,0213%	76,6280%	-1,3933%
novembro de 2008	9.125.361,90	5.703.901,29	62,5060%	69,2375%	6,7315%
dezembro de 2008	7.677.188,72	5.574.739,63	72,6143%	73,3224%	0,7080%

2.4.16.2. Foi solicitado ao contribuinte que se manifestasse a respeito dos referidos percentuais de rateio (fls. 131 a 133). Tendo sido deferido a dilação de prazo solicitada no termo fl. 151, foi indeferido nova dilação objeto do termo de fls. 297 a 300, uma vez que entendemos que a informação solicitada não apresenta grande complexidade ou novidade para o contribuinte.

2.4.16.3. Assim, com base no quadro acima, entendemos que o percentual de rateio a ser utilizado na apuração dos créditos de Pis/Cofins aqui analisado deverá ser o especificado na coluna 4, por corresponder ao resultado da relação entre as vendas de produtos com alíquota zero e as vendas totais do contribuinte (RNT/RT).

O Auditor-Fiscal promoveu então os "**RECÁLCULOS DOS CRÉDITOS A SEREM RESSARCIDOS**". A este respeito, diz:

2.5.1. Observando os itens precedentes, em que houve alterações de alguns dos valores sobre os quais o contribuinte calculou créditos, resarcíveis ou não, faz-se necessária a elaboração de novos demonstrativos de crédito apurado, com a discriminação dos créditos referentes a vendas de produtos tributados à alíquota zero (que podem ser resarcidos), e os demais créditos compensáveis. Os referidos demonstrativos, discriminados mês a mês às fls. 301 a 304, podem ser resumidos conforme quadro abaixo:

Nº linha	Detalhamento das linhas do Dacon – Ficha 06A e 16A	Apuração SAORT/DRF/GVS			
		4º Trimestre do ano-base 2008			
	APURAÇÃO DE CRÉDITOS	Outubro	Novembro	Dezembro	Trimestral
	PERCENTUAL DE RATEIO NA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS	78,02%	62,51%	72,61%	
Co <sub>2</sub> (peças utilizadas como insumos)	Embalagens	696.883,51	400.387,14	842.944,50	1.940.215,15
	Insumos	44.279,93	85.379,71	90.778,78	220.438,42
	Material de consumo	1.016,40	1.344,20	0,00	2.360,60
	Div. Saboaria	8.616,60	0,00	46.455,00	
	Material de limpeza	0,00	0,00	0,00	0,00
	M. Laboratório	0,00	0,00	0,00	0,00
	Imob. Peças/Manutenção/rep. (peças)	0,00	0,00	0,00	0,00
	Total dos insumos	750.796,44	487.111,05	980.178,28	2.218.085,77
3	Imobilizados – Manut. Serviços	0,00	0,00	0,00	0,00
	Assistência técnica	0,00	0,00	0,00	0,00
4	Energia Elétrica	235.022,96	273.382,72	259.988,45	768.394,15
6	Despesas de aluguéis de Maq. Equip. locados de PJ	4.493,00	3.550,00	10.364,25	18.407,25
7	Despesas de armazenagens e Fretes na operação de venda	327.621,26	357.236,75	432.973,10	1.117.831,11
12	Devolução de vendas sujeitas às alíquotas de 1,65% e 7,65	30.132,29	31.771,79	28.072,33	89.976,41
14	Base de cálculo dos créditos	1.348.065,97	1.153.052,31	1.711.576,41	4.212.694,69
15	Crédito de Pis apurado	22.243,09	19.025,36	28.241,01	69.509,46
	Crédito de Cofins apurado	102.453,01	87.631,98	130.079,81	320.164,80
29	Crédito presumido apurado de PIS	20.340,26	22.484,92	28.434,11	71.259,29
	Crédito presumido apurado de Cofins	93.688,57	103.566,97	130.969,04	328.224,58
30	Total do crédito de PIS apurado	42.583,35	41.510,28	56.675,12	140.768,75
	Total do crédito de COFINS apurado	196.141,58	191.198,95	261.048,85	648.389,38

Prossegue:

*2.5.2. Considerando-se os recálculos reproduzidos no quadro acima, bem assim considerando as compensações informadas nos dacons do período (fls. 29 a 112) os valores dos créditos de Cofins do 2º(sic) trimestre de 2008 passíveis de resarcimento ficou conforme quadro que segue:*

COFINS 4º Trimestre de 2008 – Apuração SAORT/DRF/GVS

Utilização dos créditos apurados no trimestre (FICHA 23 DO DACON)				
Tipo	Presumido	Ressarcível	Compensável	Total
Crédito	328.224,58	221.247,06	98.917,74	648.389,38
Débito	328.224,58	0,00	0,00	328.224,58
Saldo	0,00	221.247,06	98.917,74	320.164,80

Com base nestes fundamentos e nos recálculos cuja síntese foi acima reproduzida, a autoridade competente, como já dito no início deste Relatório, reconheceu parcialmente, no importe de R\$ 221.247,06, o crédito pleiteado, e homologou as compensações até o limite do direito creditório reconhecido.

Cientificada em 19/12/2013, conforme fls. 346/347, no dia 17/01/2014 a contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 456/473, com as razões a seguir sintetizadas.

Após breve introdução na qual refere-se à matéria em litígio e indica os grupos de bens e serviços em relação aos quais não foram admitidos integralmente os créditos, a contribuinte aborda o “**CONCEITO DE INSUMO**”. Transcreve o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, cita doutrina e jurisprudência, e registra que, no entanto, a Receita Federal do Brasil tem adotado interpretação mais restritiva do referido conceito, “com fundamento na legislação do IPI”. Afirma que tal entendimento não pode prevalecer.

Menciona a existência de “*entendimentos que sustentam o conceito mais elástico para o termo ‘insumo’, adotando como insumo todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos moldes da legislação do IRPJ*”, conforme acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF que indica. “*Tem, entretanto*” – prossegue – “*prevalecido no CARF um entendimento intermediário, no sentido de que os créditos de COFINS e PIS devem se relacionar com a obtenção da receita, que é a materialidade sobre qual incidem tais contribuições*”. Indica acórdãos do CARF que adotam este entendimento e conclui: “*Ou seja, se o PIS e a COFINS incidem sobre a receita da venda do produto ou da prestação de serviços, o conceito de insumo deve abranger os gastos com bens e serviços necessários e indispensáveis ao processo produtivo gerador da receita*”. Cita farta jurisprudência administrativa neste sentido, discorre sobre as atividades desenvolvidas em suas unidades produtivas e conclui:

*14 - Com efeito, a atividade produtiva da Manifestante envolve obviamente vasto maquinário, instrumentos de controle de qualidade, inspeção sanitária e laboratorial e movimentação de produtos, sendo que os dispêndios com materiais de laboratório, materiais de limpeza, fermentos, combustíveis e peças de máquinas e equipamentos e fretes, são absolutamente essenciais no processo produtivo, conforme será explicitado a seguir.*

Passa à defesa dos créditos calculados sobre despesas com “**MATERIAIS DE LABORATÓRIO**”, “**MATERIAIS DE LIMPEZA**” e “**MATERIAIS DE CONSUMO**”. Registra inicialmente a existência, na indústria alimentícia, de um “controle rígido de qualidade no processo produtivo”. Salienta que os materiais de laboratório são utilizados em testes de qualidade do produto final e que, “sem a realização dos testes e dos controles de qualidade, os produtos não podem ser comercializados, não gerando, portanto, receita tributável”. Acrescenta que o controle de qualidade é compulsório, conforme exigências do Ministério da Agricultura e Abastecimento. Transcreve parcialmente Instrução Normativa da Secretaria de Defesa Agropecuária do referido Ministério, e prossegue:

16 - O próprio Auditor admite que os materiais de laboratório são utilizados no processo produtivo: "as despesas com materiais de laboratório, independentemente de utilizados em controle técnico de fases de produção, no desenvolvimento de novas tecnologias ou em procedimentos que garantam a qualidade do produto final."

17 - Por exemplo, conforme planilha anexa "Material de Limpeza (doc.3), podem ser citados os seguintes produtos de laboratório: termômetro (utilizado para medir o leite que será produzido ou armazenado), reagente A e B (análise do leite a ser produzido), álcool amílico (análise para medir a gordura do leite), bastão de vidro e cloreto férreo solução (laboratório).

18 - Tratam-se de elementos indispensáveis na atividade industrial da Manifestante, que não promove a venda de queijos se não tiver realizado seus controles laboratoriais, razão pela qual caracterizam-se como insumos, gerando o direito ao crédito de PIS e COFINS.

Cita jurisprudência do CARF e prossegue sustentando a essencialidade dos materiais de limpeza:

20 - Relativamente aos materiais de limpeza, também em razão de ser uma indústria de alimentos, é evidente a sua essencialidade e pertinência ao processo produtivo, em decorrência de um rígido controle de higiene e limpeza.

21 - Os produtos a seguir (planilha anexa - material de limpeza - doc.3) são utilizados na limpeza industrial, sendo produtos extremamente importantes e necessários na produção, por eliminarem sujeiras que ficam nos equipamentos durante o processo produtivo, viabilizando o início de nova produção. São responsáveis pela assepsia dos produtos, altamente controlados pela Vigilância Sanitária, sendo que cada produto possui uma função de eliminação de sujidades diferentes e sem sua utilização não há produção:

SODA CAUSTICA, ACIDO NITRICO (P/ PASTEURIZAD)  
HIPOCLORITO DE SÓDIO (CLORO), EXA FLOC K  
KALYCLEAN A – 600, KALYCLEAN C - 224  
KALYCLEAN A – 631, KALYCLEAN S - 320  
KALYCLEAN H – 150, KALYCLEAN K - 510  
KALYCLEAN S – 380, KALYCLEAN A - 680  
KALYMX SL, KALYCLEAN N - 704  
FILLERCLEAN (TBA 8), DICOPAN L (TBA 21)  
DIVERSEY DIVOS ADD-3, DIVERSEY DIVOS 2  
DIVERSEY DIVOS 116, DIVERSEY DIVOS PM  
DIVERSEY DIVOS 80-2, ÁCIDO SULFÚRICO, ALCOOL  
AMILICO SOLUÇÃO VERSENE 220 CRISTAL

Cita jurisprudência do CARF e trecho do voto proferido pelo Ministro Relator Mauro Campbell no Recurso Especial nº 1.246.317-MG, e prossegue:

24 - Grande parte dos materiais de limpeza glosados pela fiscalização referem-se a estação de tratamento de água e esgoto (planilha de produtos ETA/ETE - doc.4), que é essencial para o funcionamento da empresa em função das normas de meio ambiente, já que a produção depende de grandes volumes de água e, portanto, o tratamento deste insumo e seus resíduos, através dos materiais listados a seguir, evidentemente constitui custo de produção:

Volta a citar jurisprudência do CARF e conclui:

26 - Com efeito, os valores dos materiais de laboratório, limpeza e produtos do ETA/ETE listados devem ser admitidos como crédito de PIS e COFINS.

Defende o direito aos créditos calculados sobre despesas com aquisição de “COMBUSTÍVEIS”, expondo:

27 - *O Fisco admitiu os créditos dos combustíveis destinados aos geradores/caldeira, mas não admitiu os combustíveis (gás de botijão e gasolina/álcool) destinados à empilhadeiras e veículos.*

28 - *No entanto, as empilhadeiras são vinculadas ao processo produtivo eis que são equipamentos indispensáveis de transporte de produção. As diversas esteiras transportam os produtos durante as várias etapas do processo produtivo e tais esteiras compõem um equipamento de produção, sendo que a empilhadeira faz o transporte entre as esteiras e o escoamento da produção que já passou pelas esteiras, de tal forma que sem as empilhadeiras a produção teria que ser interrompida, já que não teriam o escoamento necessário.*

Cita jurisprudência do CARF e conclui:

29 — *Portanto, os gastos de combustíveis com as empilhadeiras devem ser considerados como créditos de PIS e COFINS.*

Inicia então um tópico intitulado “IV – PEÇAS – IMOBILIZADO”, no qual afirma:

30 - *O Fisco estornou créditos de peças para immobilizado, ao fundamento de que a empresa não demonstrou a aplicação de tais peças na atividade produtiva da empresa.*

31 – *De acordo com o Fisco, o contribuinte considera uma grande variedade de gastos com materiais de construção (cimentos e vergalhões), peças de veículos de passeio e empilhadeiras, parafusos, motores, bombas, pneus, escadas, ferramentas, dentre outras. Por isso, foi solicitado que o contribuinte especificasse o local de aplicação daqueles itens, por exemplo, se na linha de produção, na manutenção de veículos de transporte internos (por exemplo empilhadeiras), na manutenção de veículos de transportes externos, em laboratórios, reformas de prédios, administração, portaria, tratamento de resíduos, limpeza e outros. Como o contribuinte não apresentou as informações solicitadas, o Fisco glosou a totalidade dos créditos.*

32 - *Entretanto, o contribuinte apresenta a relação em anexo (planilha relação de peças e descrição – doc.5), através da qual demonstra o tipo de produto, o fornecedor, a nota fiscal e a sua aplicação no processo produtivo.*

33 - *Os gastos com as peças listadas devem ser admitidos como crédito de PIS e COFINS*

Defende o direito aos créditos sobre fretes dizendo inicialmente que foram glosados créditos identificados como “fretes transferências” e “frete logística”. Que o “frete transferência” abrange duas situações distintas: a “transferência de produtos em elaboração de uma fábrica para outra” e a “transferência de produtos acabados para centros de distribuição para venda”. Acrescenta ser “indiscutível que o frete de transferência de produtos elaborados (ainda em fase de industrialização) constitui insumo relacionado com o processo produtivo, já que representa custo do processo produtivo”. Cita jurisprudência do CARF.

Sustenta, a seguir, que o direito a créditos sobre o frete incorrido na transferência de produtos acabados para os centros de distribuição teria por base legal o art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, nos seguintes termos:

36 - *Já nos fretes transferência entre a fábrica e o centro de distribuição, a legitimidade do crédito decorre de expressa previsão legal, qual seja, o artigo 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03.*

37 - *É incontestável que o custo do frete de transferência dos produtos da fábrica para o CD para venda compõe o custo do frete na operação de venda. Se o contribuinte tem uma fábrica em Minas e o seu CD em São Paulo, é evidente*

*que o custo do frete até São Paulo compõe o custo final do frete de venda para o cliente paulista.*

Sobre o “frete logística”, expõe que:

38 - *A respeito do "frete logística", o Auditor informa que não foi possível verificar o que foi transportado sob esta rubrica, o que resultou em glosa dos créditos sobre estes custos.*

39 - *Ocorre que o "frete logística" é um frete de venda realizado mediante redespacho, assim entendido quando uma empresa transportadora contrata outra transportadora para realizar uma parte da prestação de serviço de transporte.*

40 - *Por amostragem, a Manifestante apresenta uma relação entre os fretes emitidos e as notas fiscais transportadas, de modo a comprovar que as mercadorias transportadas são produtos vendidos (doc.6).*

41 - *Assim, os valores gastos com frete devem ser integralmente admitidos como créditos, especialmente os decorrentes de fretes de transferência de produtos elaborados e frete logística.*

Contesta as glosas relativas a despesas com “SERVIÇOS”, expondo:

42 - *De acordo com o Fisco, o contribuinte considera uma grande variedade de gastos com manutenção de motores, manutenção de veículos, conserto de máquina de escritório, conserto de telefone, manutenção de poços artesianos e diversos outros. Por isso, foi solicitado que o contribuinte especificasse a aplicação dos serviços no processo produtivo. Como o contribuinte não apresentou os esclarecimentos solicitados, o Fisco glosou a totalidade dos créditos.*

43 - *Entretanto, o contribuinte apresenta a relação em anexo, constando o tipo de serviço, o fornecedor, a nota fiscal e a sua aplicação no processo produtivo (doc.7).*

44 - *Os gastos com os serviços listados devem ser admitidos como crédito de PIS e COFINS*

Apresenta sua “CONCLUSÃO”:

45 - *Diante do exposto, pede a Manifestante seja reformada a decisão para considerar os seguintes créditos:*

- a) *Gastos com materiais de laboratório, limpeza e produtos do ETA/ETE conforme planilhas em anexo;*
- b) *Gastos com combustíveis utilizados nas empilhadeiras;*
- c) *Gastos relativos a peças conforme planilha em anexo;*
- d) *Gastos relativos a frete transferência e frete logística;*
- e) *Gastos relativos a serviços conforme planilha em anexo.*

Instruindo a Manifestação de Inconformidade, encontram-se cópias de:

Conhecimentos de transportes e notas fiscais de venda	fls. 355/453 e 527/569
Procuração, ato constitutivo e documentos de identificação pessoal	fls. 474/482
Relação de Material de Limpeza	fls. 483/485
Relação de Material de Limpeza- tratamento de água e de esgoto	fls. 486/489
Relação de peças manutenção 2007, 2008 e 2009	fls. 490/522
Relação de serviços e aplicação 2007, 2008 e 2009	fls. 523/526

A lide foi decidida pela 11<sup>a</sup> Turma da DRJ no Ribeirão Preto/SP, nos termos do Acórdão n.º 14-98.867, de 15/10/2019 (fls.576/625), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela interessada, nos termos da ementa que segue:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

**DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.**

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

**INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N.º 247/02 E N.º 404/04. LEGALIDADE. MATÉRIA JULGADA NO ÂMBITO DE RECURSO REPETITIVO PELO STJ.**

Declarada pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, em sede de recurso repetitivo, a ilegalidade das IN SRF nº 247/02 e nº 404/04, adotam-se as balizas constantes do correspondente julgado (REsp nº 1.221.170/PR), da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018, e do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018, no que concerne ao conceito de insumo.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

**MATÉRIA NÃO QUESTIONADA. RATEIO DOS CRÉDITOS.**

No âmbito do processo administrativo fiscal não se admite a negativa geral, operando-se a preclusão processual relativamente à matéria que não tenha sido expressamente contestada na defesa apresentada.

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

Certeza e liquidez do crédito são requisitos obrigatórios para o reconhecimento do valor a ressarcir ou compensar. Nos pedidos de repetição de indébitos ou de ressarcimento de créditos, bem como na utilização de créditos em declaração de compensação, é ônus da contribuinte a demonstração de forma cabal e específica, mediante comprovação minudente, da existência do direito creditório pleiteado, o qual deve ser indeferido se não comprovada sua liquidez e certeza.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/10/2008

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.**

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os custos, encargos e despesas expressamente previstos na legislação de regência. Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, 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. Somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros. Excluem-se do conceito de insumo, entre outros, itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil etc., e itens utilizados posteriormente à finalização dos processos de produção de bens e de prestação de serviços, salvo exceções justificadas. Nas hipóteses em que for possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras, é necessário que a pessoa jurídica realize rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, a teor de rateio já previsto na legislação antes mesmo da ampliação do conceito de insumos trazido pelo julgamento do STJ.

#### NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE E ARMAZENAGEM.

A Lei restringe o direito de apuração de crédito calculado sobre despesas com armazenagem e frete pago ou creditado a pessoa jurídica domiciliada no País, na operação de venda e quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora. Operações de outra natureza como transferência de produtos ou insumos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica ou outras transferências que não se enquadram em operações de venda, não ensejam direito a crédito.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls.631/661, no qual reitera as alegações deduzidas em sede de manifestação de inconformidade e, acrescenta, em sede de preliminarmente, o argumento de cancelamento do Despacho Decisório, visto pautar-se nas Instruções Normativas nºs. 247/02 e 404/04, consideradas ilegais pelo STJ.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

### ***I - Da admissibilidade:***

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 06/11/2019 (fl.628) e protocolou Recurso Voluntário em 25/11/2019 (fl.629) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72<sup>1</sup>.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

---

<sup>1</sup> Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

***II – Preliminar de nulidade – mudança de critério jurídico – afronta ao art. 146 do CTN:***

A recorrente requer o cancelamento do despacho decisório que reconheceu parcialmente seus créditos sob o fundamento nas Instruções Normativas nºs. 247/02 e 404/04, consideradas ilegais pelo STJ. Alega ainda, que tente em vista a decisão proferida pela DRJ pautar-se no RESP Repetitivo 1.221.170/PR, afrontou o art. 146 do CTN. Oportuna a transcrição do alegado:

10. Ora, a nova interpretação dada ao conceito de insumo pelo STJ não pode ser adotada pela DRJ para salvar o despacho decisório já emitido pela autoridade administrativa, tendo por fundamento critério jurídico inválido (conceito restritivo de insumo), mas, ao contrário, presta-se a cancelá-lo por ilegalidade.

11. Fato é que o despacho decisório que glosou os créditos apropriados pela Recorrente fundou-se em critério jurídico considerado ilegal pelo STJ, de modo que não há outra solução senão o seu cancelamento e, por consequência, a homologação integral dos resarcimentos.

Sem razão a recorrente.

Primeiramente, “há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas em lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas<sup>2</sup>” o que contudo, não é o caso dos autos.

Compulsando os autos, quanto ao requerimento de cancelamento do despacho decisório, verifico que a alegação não procede. Isso porque, apesar de robustamente calcada nas normas pertinentes, a autoridade fiscal ponderou também sobre os aspectos fáticos da atuação da contribuinte, expondo claramente, os motivos que determinaram a glosa de parte dos créditos de insumos utilizados pela recorrente, de forma que não trouxe qualquer prejuízo à defesa da recorrente que pudesse ensejar a nulidade do despacho decisório, uma vez que a mesma promoveu de forma robusta sua defesa junto ao processo.

A mera discordância dos fundamentos do despacho decisório pelo contribuinte não é causa de nulidade, que apenas ocorre se demonstrada qualquer das hipóteses do art. 59 do Decreto-lei nº 70.235/72<sup>3</sup>, demonstração essa, ao meu ver, não alcançada pela recorrente.

Assim, não devem prosperar as alegações relacionadas às supostas nulidades apresentadas pela recorrente.

***I – Do mérito:***

As divergências suscitadas a esta E. Turma, dizem respeito as seguintes matérias:

1. Materiais de laboratório/análises químicas de qualidade e materiais de limpeza

<sup>2</sup> Acórdão nº 3302-007.592 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária, Processo nº 16004.720187/2014-75, Rel. Conselheiro Walker Araujo, Sessão de 25 de setembro de 2019.

<sup>3</sup> Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

2. Imobilizados – peças e serviços de manutenção
3. Combustível utilizado nas empilhadeiras
4. Frete de transferências e logística

Inicialmente, cabe ressaltar que a recorrente é pessoa jurídica de direito privado que atua no ramo industrial, preponderantemente, na fabricação de laticínios.

Para melhor compreensão da matéria envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

***Do conceito de insumos:***

O aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, para fins de creditamento e dedução dos respectivos valores da base de cálculo da contribuição para à COFINS, a previsão consta no art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, nos seguintes termos:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - 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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

Ao editar as Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional relacionou uma série de bens e serviços que integram cadeias produtivas, colocando-os expressamente na condição de "geradores de créditos" de PIS e COFINS na sistemática da não-cumulatividade. Entretanto, não definem o que se pode considerar como insumos para fins de aproveitamento no sistema da não-cumulatividade de PIS e COFINS, embora considere os insumos como geradores de créditos.

O conceito de insumos no sistema da não cumulatividade das contribuições sociais foi objeto de larga discussão tanto neste tribunal administrativo quanto no Poder Judiciário. Este Conselho Administrativo, de forma majoritária e à luz de uma interpretação histórica e teleológica dos referidos diplomas legais, adotava a interpretação do conceito de insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviço, em uma aproximação intermediária que não é tão ampla como da legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004.

Cumpre mencionar que uma corrente de interpretação intermediária do aproveitamento do crédito, admitindo que a legislação identificou apenas um rol exemplificativo de créditos de insumos, foi adotada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento em curso na sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial nº 1.221.170/PR (Temas 779 e 780), que assentou o entendimento no sentido de que o conceito de insumo deve ser verificado de acordo com os critérios de essencialidade e relevância, considerando-se sua impescindibilidade e importância para o desenvolvimento da atividade social

O acórdão proferido foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTITUTIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTES 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 impescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água,

combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Na compreensão daquela Corte Superior, um determinado bem ou serviço pode ser considerado insumo (a) pelo critério da essencialidade, segundo o qual o insumo é elemento estrutural e inseparável do processo produtivo; ou (b) pelo critério da relevância, o que pode ocorrer (b.1) em razão de particularidades de cada processo produtivo (tendo sido exemplificado o caso da água, que ocupa importância diferente em diversos processos produtivos, ainda que de praticamente todos faça parte); e (b.2) em razão de exigências legais (caso, por exemplo, da utilização de EPIs para determinadas atividades), afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004.

Na referida decisão, foi adotado, pelo Relator, os fundamentos trazidos no voto da Min. Regina Helena Costa:

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.

Passa-se, por conseguinte, a ser necessário avaliar os critérios da essencialidade ou relevância do insumo em face das particularidades da atividade produtiva ou de prestação de serviços que determinada empresa desempenha. Nesse ponto, importa ressaltar que a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018 em análise deste julgado, dispensando os procuradores de recorrerem quanto a esta tese. Naquela Nota, foram identificados o que são esses critérios em conformidade com o voto da Ministra Regina Helena Costa:

**Ementa:**

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

**Excertos do parecer:**

(...)

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

“(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-ocumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 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.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

## V

## Encaminhamentos

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes: (...). (grifou-se)

Nessa mesma toada foi editado o Parecer Normativo COSIT n.º 5/2018, igualmente buscando identificar os critérios da essencialidade e da relevância em conformidade com o julgamento do STJ:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, 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.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

**a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:**

**a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;**

**a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;**

**b) já o critério da relevância “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”:**

**b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;**

**b.2) “por imposição legal”.**

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II. (grifou-se)

Dessa forma, entendo que as conclusões consignadas na Nota SEI nº 63/2018 e no Parecer Normativo nº 5/2018 são precisas e harmônicas com o que foi decidido pelo STJ no REsp 1.221.170/PR, delineando, de forma correta, os contornos dos conceitos de essencialidade e relevância consubstanciados na decisão judicial.

Em suma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

**1. Materiais de laboratório/análises químicas de qualidade, materiais de limpeza:**

A Fiscalização, amparando-se no conceito restritivo de insumos e na ausência de previsão expressa, glosou os créditos decorrentes da aquisição de produtos utilizados em laboratório e material de limpeza. O segundo motivo da glosa é de que a contribuinte, apesar de intimada, não apresentou informações sobre a pertinência de tais itens no seu processo produtivo.

A contribuinte, por seu turno, contrapôs ao conceito restritivo de insumos, argumentando tratar-se de produtos essenciais ao seu processo produtivo, junta aos autos na impugnação (fls.483/489), relação de materiais de laboratório e de limpeza. Defende a recorrente que “os materiais de laboratório são utilizados em testes de qualidade do produto final, sem os quais uma indústria alimentícia, submetida a controle rígido de qualidade, não pode comercializar suas mercadorias, não gerando, portanto, receita tributável”. No que tange os materiais de limpeza afirma “serem necessários na produção, por eliminarem resíduos dos equipamentos, assegurando a higiene indispensável para a fabricação de produtos alimentícios”.

Contudo, entende a DRJ que *o fato de decorrerem de exigências de órgãos reguladores das atividades desenvolvidas pela contribuinte, ou de se configurarem necessários à sua atuação, não é suficiente, por si só, para permitir que os dispêndios, de uma forma genérica, possam gerar créditos das contribuições, se não forem utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços. Ademais, além da comprovação da utilização no processo de produção, as aquisições precisam ser individualmente identificadas pela Interessada, mediante descrição acompanhada de documentos de aquisição, registros contábeis, apuração do crédito e vinculação com a glosa da qual discorda.*

Mais adiante afirma “ainda que o Parecer Normativo COSIT/RFB 05, de 2018, exemplifique como insumos: a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação; b) tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação, cabe à interessada a identificação individualizada de cada dispêndio, a demonstração de sua utilização no processo de produção, nos testes de qualidade e nos tratamentos exigidos pela legislação, com respaldo em documentos, registros contábeis, apuração do crédito e demonstração da vinculação com a glosa, o que não se encontra na Manifestação de Inconformidade e nos documentos que a instruem”.

Apesar da pertinência da tabela apresentada pela recorrente em sua manifestação, especificando um a um a utilização dos itens que foram glosados pela fiscalização, a lista de produtos apresentada não permite identificar a aquisição dos produtos (datas, valores), a apuração e contabilização de créditos dela decorrentes, além do mais, não se tem nos autos a documentação de suporte das aquisições e dos correspondentes registros contábeis. Não se sabe, ainda, a correspondência com os itens objeto de glosa.

Ressalta-se que no procedimento de fiscalização, para a análise dos créditos, às fls.113/137, foi solicitado a contribuinte, os livros diversos, assim como as notas fiscais de entradas e de saídas, bem como os demais documentos pertinentes a análise do litígio. Contudo, se limitou a trazer um planilha simplifica com os gastos gerais de todos os bens utilizados como insumos.

Incabível, no caso a reversão da glosa sem a indicação da nota fiscal com respaldo nos registros contábeis, entre outros documentos probatórios da afetiva aquisição de insumos que poderiam gerar crédito da não-cumulatividade.

Dada a peculiaridade da situação, o ônus da comprovação das operações que poderiam gerar o crédito das contribuições cabe à interessada que deveria comprovar não apenas que as operações existiram, mas que aconteceram do modo em que foram declaradas, ou seja, que os fornecedores, valores, datas e bens adquiridos são aqueles mesmos.

Não se pode olvidar, ademais, que como os presentes autos tratam de pedido de resarcimento, o ônus de provar a certeza e liquidez do crédito pleiteado, inequivocamente, recai

sobre a pessoa do contribuinte formulador do pedido de resarcimento, segundo dispõe o art. 373 do CPC, a seguir transcrito, que se aplica supletiva e subsidiariamente ao processo administrativo, por força do art. 15 do CPC:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Da mesma forma, o art. 36 da Lei 9.784/1999<sup>4</sup>, que se aplica supletiva e subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, também atribui ao autor do feito ou do pedido o ônus da produção da prova constitutiva do seu direito.

Em decorrência, na apuração de PIS/COFINS não-cumulativo, a prova da existência do direito de crédito pleiteado incumbe ao contribuinte, de maneira que sem a indicação da nota fiscal de aquisição capaz de comprovar a operação realizada, a partir da qual seja possível aferir quais insumos adquirido que foram utilizados no processo produtivos da recorrente. Incabível, no caso, a reversão da glosa efetuada pelo fisco ora requerida.

Neste sentido, não tendo a recorrente se desincumbido deste ônus, nego provimento ao capítulo recursal.

## **2. Imobilizados/peças e serviços de manutenção:**

Os créditos calculados pela contribuinte a título de bens utilizados como insumos, relativos às aquisições por ela classificadas no grupo “*Imobilizados – Peças*”, foram integralmente glosados pela Fiscalização, segundo a qual, sob esta classificação a contribuinte considera uma grande variedade de gastos, como: “*materiais de construção (cimentos e vergalhões), peças de veículos de passeio e empilhadeiras, parafusos, motores, bombas, pneus, escadas, ferramentas, dentre outras*”. Tendo constatado que muitos dos gastos incluídos neste grupo não dão direito a créditos, a contribuinte foi intimada para que “*especificasse o local de aplicação daqueles itens, por exemplo, se na linha de produção, na manutenção de veículos de transportes internos (por exemplo empilhadeiras), na manutenção de veículos de transportes externos, em laboratórios, reformas de prédios, administração, portaria, tratamento de resíduos, limpeza e outros*”. Não tendo a contribuinte apresentado as informações solicitadas, os créditos foram integralmente glosados.

Sobre esses itens assim se manifestou a Autoridade Fiscal:

(...) como diversos dos itens classificados como “*Imobilizados - Peças*”, consignados na planilha de fls. 191 a 223, dadas as suas características, não são aplicados no processo produtivo do contribuinte (fabricação de leites e derivados), e o mesmo, embora solicitado, **não logrou comprovar quais seriam aplicados em seu processo produtivo**, deve ser glosada a totalidade dos créditos calculados sobre os custos dos bens utilizados como insumos sob a classificação de “imobilizados – peças”.

Na Manifestação de Inconformidade a contribuinte nada disse em defesa de seu suposto direito aos créditos apurados, limitando-se a apresentar uma planilha na qual supostamente atenderia ao solicitado durante a ação fiscal e a requerer o reconhecimento integral dos créditos.

---

<sup>4</sup> Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Segundo entendimento da decisão de primeira instância, em se tratando de insumos, além de se estabelecer uma relação entre o bem e a atividade por ele efetivamente desempenhada, deve apresentar documentos comprobatórios destas informações. Oportuno a transcrição de parte do voto nesse sentido:

(...) para a admissão de créditos sobre os bens que efetivamente se caracterizam como insumos, abordado no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05 de 2018, seria necessário ao menos que: a) a relação apresentada pela contribuinte incluisse: a.1) apenas aquisições de bens que se caracterizam como insumos, mediante comprovação da utilização no processo de produção; a.2) apenas aquisições efetuadas no período em exame; b) as utilizações dos bens, indicadas na coluna “Informação”, estivessem documentalmente comprovadas; c) as relações estivessem acompanhadas também dos registros contábeis relativos às aquisições, bem como dos documentos de suporte destes registros.

Com relação aos serviços relacionados a manutenção dos equipamentos utilizados no seu processo fabril, afirma a decisão de piso que: “*Tudo o que exposto no ponto anterior deste voto, em relação à pretensão da contribuinte quanto aos bens por ela classificados como “Imobilizado – Peças” e à planilha denominada “Relação de Peças Manutenção”, é plenamente válido para a matéria ora em exame, eis que, também aqui a contribuinte não juntou nenhum documento comprobatório das informações apresentadas na planilha e, além disso, pretende apurar créditos com base no amplo conceito de insumo, sem comprovar a utilização do dispêndio em etapas do processo produtivo*”.

Neste caso, como dito acima, em se tratando de créditos utilizados pela contribuinte, a serem deduzidos do valor devido da contribuição, imprescindível se faz a comprovação dos gastos que lhe deram origem, mediante documentação robusta, a fim de se confirmar a liquidez e certeza desses créditos.

Além do mais, um aspecto a ser observado sobre a planilha juntada na manifestação de inconformidade, este documento além de não se limitar ao período em exame (quarto trimestre de 2008) a contribuinte não procurou, sequer, apresentar os dados em ordem cronológica, ainda, como no caso acima, não se sabe a correspondência com os itens objeto de glossa.

Nesse sentido, impõe-se a exibição, pela contribuinte, das notas fiscais ou comprovantes do efetivo pagamento das despesas que impactaram a apuração dos aludidos créditos. E no Recurso Voluntário a contribuinte nada disse em sua defesa que pudesse contrapor aos argumentos colocados pela decisão de piso e não apresenta novos documentos, apenas reitera a necessidade de se avaliar os itens constantes das planilhas.

E aqui cumpre novamente consignar que o contribuinte figura como titular da pretensão nas Declarações de resarcimento e de compensação e, como tal, possui o ônus de prova quanto ao fato constitutivo de seu direito. Em outras palavras, o sujeito passivo possui o encargo de comprovar, por meio de documentos hábeis e idôneos, a existência do direito creditório, demonstrando que o direito invocado existe.

Assim, caberia ao sujeito passivo trazer aos autos os elementos aptos a comprovar a existência de direito creditório, capazes de demonstrar, de forma cabal, que a Fiscalização

incorreu em erro ao não homologar a compensação pleiteada, em conformidade com os arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972<sup>5</sup>

Com efeito, o ônus probatório nos processos de compensação é do postulante ao crédito, tendo este o dever de apresentar todos os elementos necessários à prova de seu direito, no entendimento reiterado desse Conselho. A título de exemplo:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009

VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO. A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.

**PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.**  
**DILIGÊNCIA/PERÍCIA.** Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carregar aos autos os elementos probatórios correspondentes.

Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)" (Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096) (grifou-se)

Neste sentido, nego provimento ao capítulo recursal.

### ***3. Combustível utilizados nas empilhadeiras:***

Sustenta a recorrente que teria direito ao crédito nos custos utilizados nas empilhadeiras (aquisição de GLP), considerando que as mesmas trabalham diretamente e com aplicação no produto, ou seja, na movimentação e no escoamento da produção até o destino final que é a expedição.

O Auditor-Fiscal glosou também créditos relativos a aquisição de gás utilizado em empilhadeiras, por entender que não se enquadram no conceito de insumo.

A decisão *a quo* ratificou a glosa por entender que “*as empilhadeiras são utilizadas no transporte de produtos acabados, fazendo o necessário escoamento dos mesmos, para que a produção não tenha que ser interrompida. Assim, o combustível nelas utilizado não pode ser considerado como insumo, eis que não empregado no processo de produção*”.

Como visto, conforme definido na decisão do STJ, o conceito de insumos abrange todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, permanecendo válida a vedação à apuração de crédito em relação aos gastos efetuados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a

---

<sup>5</sup> Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...) III- os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

No que concerne à aquisição de combustível para utilização nas empilhadeiras objeto da glosa pela fiscalização, há de se reconhecer o direito ao crédito, em função de ser indispensável ao processo produtivo, por serem as empilhadeiras empregadas no transporte interno dos insumos e dos produtos finais. Não obstante a preocupação da autoridade julgadora com a possibilidade de utilização em etapa após o processo produtivo, esta não afasta o esclarecimento da recorrente sobre a relevância dos gás adquirido para utilização como combustível para as empilhadeiras na movimentação dos insumos e produtos.

Entendo ainda que, no caso da atividade exercida pela recorrente, as empilhadeiras são empregadas direta ou indiretamente no processo produtivo, não se vislumbrando a sua utilização nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica, atendendo ainda aos critérios da essencialidade e relevância, conforme o conceito de insumo para aproveitamento de crédito de PIS e COFINS adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, acima já tratado.

Sobre a matéria, podemos elencar o entendimento expresso no Acórdão nº 3403002.648 fundamentado pelo Ilustre Conselheiro Relator Antonio Carlos Atulim nos seguintes termos:

Relativamente ao gás empregado nas empilhadeiras, embora nem a fiscalização e nem a defesa tenham esclarecido onde a empilhadeira é utilizada, presume-se que seja empregada dentro das instalações fabris da recorrente no manejo de insumos em estoque ou no manejo de produtos industrializados. Não é concebível que uma empilhadeira tenha alguma utilização fora da linha de produção da recorrente. Assim, o gás utilizado neste equipamento insere-se no conceito de custo de produção (art. 290 do RIR/99), estando apto a integrar a base de cálculo do crédito das contribuições no regime não cumulativo a teor dos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/04.

Por estas razões, devem ser revertidas as glossas referentes a aquisição de gás GLP para utilização nas empilhadeiras, observados os demais requisitos legais para a apropriação de créditos, dentre eles, tratar-se de insumo em cuja aquisição houve o pagamento das contribuições.

#### **4. Fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa e frete logístico:**

Com relação aos fretes, o Relatório Fiscal assim e manifestou (fl. 322/323):

2.4.14.1. Os valores que o contribuinte lançou nesta linha do dacon, conforme planilha de fls. 275 a 296 e quadro abaixo, são divididos em fretes de transferência, frete outros, logística e fretes de entregas.

Linha 07	Despesas com fretes na operação de venda	Outubro de 2008	Novembro de 2008	Dezembro de 2008	Trimestral
	Fretes por Transferência	90.744,58	117.130,00	93.490,00	301.364,58
	Fretes Outros	10.659,06	14.049,97	49.601,80	74.310,83
	Fretes nas Entregas	316.962,20	343.186,81	383.371,30	1.043.520,31
	Logística	16.922,44	14.850,87	25.164,12	56.937,43
	Total da Linha	435.288,28	489.217,65	551.627,22	1.476.133,15

2.4.14.2. Os valores acima foram verificados nos livros de entradas do contribuinte, não havendo correções a serem procedidas. Contudo, verificada a legislação acima colacionada, sobre custos dos fretes transferência não é permitido cálculos de créditos de Pis/Cofins.

2.4.14.3. Esta questão já foi enfrentada pela Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal, por meio da Solução de Divergência nº 02, de 24 de janeiro de 2011, cuja parte de ementa se transcreve abaixo:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins*

*Cofins – Apuração não cumulativa. Créditos de despesas com fretes.*

*Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins.*

2.4.14.4. Com relação aos fretes classificados como outros, solicitado ao contribuinte que discriminasse as notas fiscais transportadas (fls. 120 a 122), verificou-se que se referiam, em grande parte, a notas de aquisições, o que legitima o crédito apurado. Contudo, nada foi apresentado com relação ao frete “logística” não sendo possível verificar o que foi transportado sob esta rubrica, o que resulta em glosa dos créditos sobre estes custos.

2.4.14.5. Assim, revistos os valores dos fretes, com a glosa daqueles referentes aos “fretes transferências” e “fretes logística”, o total apto a compor a base de cálculo dos créditos de Pis/Cofins, ficou conforme quadro que segue:

Linha	Despesas com fretes na operação de venda	Outubro de 2008	Novembro de 2008	Dezembro de 2008	Trimestral
Fretes por Transferência	0,00	0,00	0,00	0,00	
Fretes Outros	10.659,06	14.049,97	49.601,80	74.310,83	
Fretes nas Entregas	316.962,20	343.186,81	383.371,30	1.043.520,31	
Logística	0,00	0,00	0,00	0,00	
Total da Linha	327.621,26	357.236,78	432.973,1	1.117.831,14	

De forma genérica, a recorrente se insurge contra a glosa dos créditos vinculados a operação de transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos da recorrente, cita jurisprudência nesse sentido.

Conforme tenho defendido, sou da opinião de impossibilidade de crédito no caso de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa. Isto porque não há hipótese legal expressa permitindo este creditamento, razão pela qual a hipótese de concessão seria a conclusão de que este gasto representaria um “serviço utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

Assim, conforme premissa adotada, para ser considerado crédito o frete entre estabelecimentos deve ser utilizado direta ou indiretamente pelo contribuinte como insumo na produção; ser indispensável para a formação daquele produto/serviço final e estar relacionado ao seu objeto social.

O Parecer Cosit nº 05 de 2018, prescreve que esses gastos não podem ser considerados insumos. Nesse sentido, cabe referir os parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre**

**estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente**, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (grifou-se)

Para afastar qualquer dúvida, cito a jurisprudência no STJ, acórdão proferido nos autos do AgInt no AREsp 1237892/SP, *verbis*:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. **DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS À TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS (PRODUTOS ACABADOS) ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE**. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE DO STJ. PRECEDENTES. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

(...)

III. **Na forma da jurisprudência dominante e atual do STJ, "as despesas de frete (nas operações de transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa) não configuram operação de venda, razão pela qual não geram direito ao creditamento do PIS e da Cofins no regime da não cumulatividade"** (STJ, REsp 1.710.700/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 13/11/2018). Em igual sentido: STJ, REsp 1.147.902/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 06/04/2010; AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe de 08/02/2013; AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro OLINDO MENEZES (Desembargador Federal Convocado do TRF da 1<sup>a</sup> Região), PRIMEIRA TURMA, DJe de 14/12/2015; AgRg no REsp 1.448.644/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 11/10/2016; REsp 1.757.420/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 27/11/2018; AgInt no REsp 1.763.878/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 01/03/2019.

IV. A controvérsia decidida pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento, sob o rito dos recursos repetitivos, do REsp 1.221.170/PR, é distinta da questão objeto dos presentes autos, consoante admitido pela própria agravante, por petição protocolada perante o Tribunal de origem, e reconhecido também por esta Corte, nos EDcl no AgRg no REsp 1.448.644/RS (Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/04/2017).

V. Não se aplica ao caso, por ausência de similitude fática, a orientação firmada pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento do REsp 1.215.773/RS (Rel. p/ acórdão Ministro CESAR ASFOR ROCHA, DJe de 18/09/2012), pois, **além de esse precedente não ter abordado a questão objeto dos presentes autos, o inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003 permite o creditamento das despesas de "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor", diferentemente do caso concreto, em que não se verifica operação de venda.**

VI. Agravo interno improvido.

(AgInt no AREsp 1237892/SP, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/09/2019, DJe 16/09/2019)

Igualmente neste sentido, a seguinte decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. DESCABIMENTO.

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos. (Acórdão nº 3401-007.724 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária, Processo nº 10665.723006/2011-50, Rel. Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Sessão de 28 de julho de 2020).

Dessa forma, como o frete de mercadorias acabadas entre estabelecimentos da mesma empresa não caracteriza insumo, a glosa do crédito referente a esse gasto deve ser mantida.

Sobre os dispêndios com frete logística, defende a recorrente em um único parágrafo. Oportuna a transcrição:

55. Por fim, a respeito do frete logística, a Recorrente informou e provou que são fretes de venda realizada mediante redespacho, apresentando, por amostragem, os fretes emitidos e as notas fiscais transportadas, de modo a comprovar que as mercadorias transportadas são produtos vendidos.

Como o recurso voluntário a contribuinte não combate os fundamentos específicos constantes da decisão recorrida e, por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto, utilizei a *ratio decidendi* da DRJ como se minha fosse, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019, e do art. 57, § 3º do RICARF, *in verbis*:

Quanto às despesas que a contribuinte classificou no grupo “Logística”, as glosas ocorreram, como já registrado acima, porque, segundo o Auditor-Fiscal, não foi possível verificar o que teria sido transportado sob esta rubrica.

Ao contrapor-se às glosas, diz a contribuinte:

*39 - Ocorre que o “frete logística” é um frete de venda realizado mediante redespacho, assim entendido quando uma empresa transportadora contrata outra transportadora para realizar uma parte da prestação de serviço de transporte.*

*40 - Por amostragem, a Manifestante apresenta uma relação entre os fretes emitidos e as notas fiscais transportadas, de modo a comprovar que as mercadorias transportadas são produtos vendidos (doc.6).*

O esclarecimento de que “o ‘frete logística’ é um frete de venda realizado mediante redespacho, assim entendido quando uma empresa transportadora contrata outra transportadora para realizar uma parte da prestação de serviço de transporte” em nada contribui para o deslinde da questão, especialmente à vista da “amostragem” juntada pela contribuinte (fls. 355/453 e 527/569).

Com o intuito de comprovar sua alegação, a contribuinte juntou cópias de notas fiscais de venda e cópias de conhecimentos de transporte, sem nenhuma planilha ou quadro demonstrativo vinculando estes documentos uns aos outros e às glosas feitas pelo Auditor-Fiscal.

Além de a contribuinte não demonstrar o vínculo dos documentos juntados com a prova que, com tais documentos, pretendia fazer, é oportuno observar que os documentos foram emitidos em diversos períodos mensais de 2008 e 2009, e não somente no trimestre em exame, sendo que a grande maioria dos documentos sequer se refere ao trimestre tratado no presente processo.

Assim, embora a contribuinte tenha, em princípio, o direito à apuração de créditos sobre as despesas de fretes que tenha suportado nas operações de venda, para usufruir deste direito a interessada deveria comprovar que as despesas em relação às quais pretende apurar créditos efetivamente correspondem a despesas de fretes incorridos nas operações de venda, e que foram por ela suportadas. Esta comprovação, contudo, não ocorreu, pois, como já dito, a contribuinte não identificou nos autos os documentos relativos aos valores questionados, deixando de indicar a relação entre os próprios documentos apresentados e entre esses e as glosas do procedimento fiscal.

A título de exemplo, vê-se que a Interessada apresentou conhecimento de transporte de fl. 405, contendo indicação de emissão em 13/11/2008, valor total do frete R\$ 307,50, valor total da mercadoria R\$ 7.687,57 e fazendo referência a “viagem de 31/10/2008”:

<b>Gilles</b> logística		<b>SPORTADORA GILTE LTDA ME</b>		CONHECIMENTO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS - Mod. E08 - Série U	
NATUREZA DA PRESTAÇÃO / CODIGO Prestador de Serviço Transporte - 6.352 CIRACÍCIA		LOCAL DE EMISSÃO CIRACÍCIA		DATA EMISSÃO 13/11/08	
UF: MG		UF: MG		FRETE PAGO <input checked="" type="checkbox"/> A VISTA <input type="checkbox"/> FRETE APAGAIXADO <input type="checkbox"/> A TARIFAR <input type="checkbox"/>	
ENDERECO: Rua Aluizio Esteves, 250 Cidade: GOVERNADOR VALADARES CEP: 35032-010 Tel.: (033)32779111		ENDERECO DIVERSOS Cidade: DIVERSOS CEP: 35032-000 Insc. Est.: 00000000000		DIVERSOS UF: MG	
REMESSA: BARROSA E MARQUES S/A ENDERECO: Rua Aluizio Esteves, 250 Cidade: GOVERNADOR VALADARES CEP: 35032-010 Tel.: (033)32779111		REMESSA: BARROSO DE LOURDES ENDERECO DIVERSOS Cidade: DIVERSOS CEP: 35032-000 Insc. Est.: 00000000000		REMESSA: BARROSO DE LOURDES ENDERECO DIVERSOS Cidade: DIVERSOS CEP: 35032-000 Insc. Est.: 00000000000	
PAGTO: DIANTE APAGAR: DIANTE		PAGTO: DIANTE APAGAR: DIANTE		PAGTO: DIANTE APAGAR: DIANTE	
MERCADORIA TRANSPORTADA NATUREZA DA CARGA: DIVERSOS QUANT. ANG. (KG): 149		MERCADORIA TRANSPORTADA NATUREZA DA CARGA: DIVERSOS QUANT. ANG. (KG): 1.302,667		MERCADORIA TRANSPORTADA NATUREZA DA CARGA: DIVERSOS QUANT. ANG. (KG): 0,000	
PESO (KG): 0,000		PESO (KG): 1.302,667		PESO (KG): 0,000	
VALOR DA MERCADORIA: R\$ 307,50		VALOR DA MERCADORIA: R\$ 368,31		VALOR DA MERCADORIA: R\$ 641,03	
VALOR TOTAL DO FRETE: R\$ 307,50		VALOR TOTAL DO FRETE: R\$ 368,31		VALOR TOTAL DO FRETE: R\$ 641,03	
VEÍCULO TRANSPORTADOR: MARCA: PLACA: LOCAL: UF: CÓD.:		VEÍCULO TRANSPORTADOR: MARCA: PLACA: LOCAL: UF: CÓD.:		VEÍCULO TRANSPORTADOR: MARCA: PLACA: LOCAL: UF: CÓD.:	
IMPOSTOS: ICMS: 36,90		IMPOSTOS: ICMS: 36,90		IMPOSTOS: ICMS: 36,90	
ORIGEM (CÓD./NOME):		DESTINO (CÓD./NOME):		EMISSOR:	
NOTA FISCAL: ESTE CONHECIMENTO NÃO VALDE COM RECIBO. NOS RESPONSABILIZAMOS POR QUESBRA OU DANOS DE MERCADORIAS QUE NÃO ESTJAM DEVIDAMENTE EMBALADAS. NOTA DE ESTRAVO: NOS RESPONSABILIZAMOS PELO VALOR DECLARADO NESTE CONHECIMENTO.				OBSERVAÇÕES: VIAGEM DE 31/10/2008 0000083	
RECEBEMOS EM PERFEITAS CONDIÇÕES OS PRODUTOS CONSTANTES NESTE CONHECIMENTO NOME COMPLETO LEGÍVEL:		IDENTIDADE:		DATA: 03	
				ASSINATURA CARIMBO:	

Além da discrepância entre a data de emissão do conhecimento de transporte e da indicação da data da viagem, o referido documento é acompanhado de 05 (cinco) notas fiscais (fls. 406/410) com valor total dos produtos, respectivamente, de R\$ 371,35, R\$ 368,31, R\$ 641,03, R\$ 360,33 e R\$ 190,92, cuja soma perfaz R\$ 1.931,94, valor inferior ao valor das mercadorias transportadas indicado no conhecimento de transporte apresentado. Assim, os documentos apresentados não permitem reverter a glosa.

Registre-se, nesse ponto, a necessidade de certeza e liquidez para reconhecimento do direito creditório, encargo atribuído à Interessada que pleiteia o crédito.

A este respeito é pertinente tecermos algumas considerações acerca do ônus probatório nos processos administrativos de pedidos de restituição ou resarcimento, bem como nos de declarações de compensação.

No que se refere à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas, a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar.

Assim é que, nos casos de lançamentos de ofício, não basta a afirmação, por parte da autoridade fiscal, de que ocorreu o ilícito tributário; ao contrário, é fundamental que a infração seja devidamente comprovada, como se depreende da parte final do *caput* do artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972, que determina que os autos de infração e notificações de lançamento “deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”. Esse, portanto, o quadro nos lançamentos de ofício: à autoridade fiscal incumbe

provar, pelos meios de prova admitidos pelo direito, a ocorrência do ilícito; ao contribuinte, cabe o ônus de provar o teor das alegações que contrapõe às provas ensejadoras do lançamento.

Já nos casos de pedidos de restituição ou ressarcimento, bem como nas declarações de compensação, entretanto, o quadro resta um pouco modificado, como a seguir se verá.

Quando a situação posta se refere à restituição, compensação ou ressarcimento de créditos, é atribuição da contribuinte a demonstração da efetiva existência do direito creditório pleiteado. Tanto é assim que as instruções da Secretaria da Receita Federal do Brasil trazem em seu bojo a necessidade dos documentos comprobatórios. Confira-se, por exemplo, a Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008, que, quando da apresentação do pedido de ressarcimento em exame, regia os processos de restituição, compensação e ressarcimento relativos a tributos administrados pela RFB, matéria hoje disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 18 de julho de 2017. Referida instrução normativa assim dispunha:

*Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:*

*I - a requerimento do sujeito passivo ou da pessoa autorizada a requerer a quantia; ou*

*II - mediante processamento eletrônico da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF).*

*§ 1º A restituição de que trata o inciso I do caput será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do programa Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP).*

*§ 2º Na impossibilidade de utilização do programa PER/DCOMP, o requerimento será formalizado por meio do formulário Pedido de Restituição, constante do Anexo I, ou mediante o formulário Pedido de Restituição de Valores Indevidos Relativos a Contribuição Previdenciária, constante do Anexo II, conforme o caso, aos quais deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.*

(...)

*§ 4º Tratando-se de pedido de restituição formulado por representante do sujeito passivo mediante utilização do programa PER/DCOMP, os documentos a que se refere o § 3º serão apresentados à RFB após intimação da autoridade competente para decidir sobre o pedido.*

(...)

*Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas. (destacamos)*

Verifica-se que, em qualquer dos tipos de repetição é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do pleito. Ausentes os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito, o pedido repetitório fica inarredavelmente prejudicado.

Assim, em entendendo a Autoridade Fiscal que os documentos e informações produzidas pela contribuinte durante o procedimento fiscal, físico ou eletrônico, não se mostram suficientes para demonstrar de forma inequívoca o crédito objeto do pleito repetitório, ou entendendo que o crédito inexiste, cabe a este indeferir-lo total ou parcialmente, explicitando claramente sua motivação.

Foi exatamente o ocorrido no presente caso. E à vista das alegações de defesa apresentadas, a busca da verdade material exige a análise das provas. Porém, a

legislação tributária define a competência quanto à formação probatória nas relações jurídico-tributárias existentes entre o Fisco e a contribuinte, sendo este, inclusive, o entendimento doutrinário, conforme o excerto abaixo:

*"Deflui, também da máxima oficialidade o preceito do timbre instrutório que há de acompanhar o procedimento administrativo, entendendo-se por isso a circunstância de que a produção de provas e todas as demais providências para a averiguação dos fatos subjacentes cabem tanto ao Poder Público quanto à parte interessada. Por evidência que no plexo das disposições normativas é que vamos encontrar a quem compete realizar esta ou aquela prova; tomar esta ou aquela providência no sentido de atestar os acontecimentos. Alguns expedientes são, por natureza, privativos da Administração, enquanto outros só ao administrado guarda produzir. No feixe de tais contribuições reside o caráter instrutório do procedimento administrativo tributário e, com ele, a forma encontrada pelo Direito para o esclarecimento dos fatos e subsequente controle da legalidade dos atos."*

*De corolário, aparece o postulado sobranceiro da verdade material, como inspiração constante do procedimento administrativo, em geral, e tributário, em particular. Mais uma vez, nos defrontamos com traço singular ao procedimento administrativo, em cotejo com o judicial. Neste último, prepondera a norma da verdade formal, havendo o juiz de ater-se às provas trazidas ao processo civil.*

*No que atina à discussão que se opera perante os órgãos administrativos, há de sobrepor-se a verdade material, a autenticidade fática, mesmo em detrimento dos requisitos formais que as provas requeridas ou produzidas venham a revestir." (Carvalho, Paulo de Barros. Processo Administrativo Tributário – in Revista de Direito Tributário – p. 284) [destaques acrescidos]*

Particularmente acerca da restituição, resarcimento ou compensação, o ônus da formação da prova do direito creditório foi atribuído legalmente à contribuinte, a fim de demonstrar a certeza e liquidez do pleito, nos termos do art. 170, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN). Nesse sentido, veja-se a jurisprudência:

*"RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO - Nos pedidos de repetição de indébitos e de compensação é do contribuinte o ônus de demonstrar de forma cabal e específica seu direito creditório." [Acórdão 107-07684, de 16/06/2004]*

*(destacamos)*

Dessa forma, o procedimento fiscal tendente a **verificar** a legitimidade do direito creditório utilizado nas compensações declaradas é de **certificação** do quanto informado pelo sujeito passivo, razão pela qual pode se tornar inquisitório, a critério da autoridade administrativa competente. Nesse contexto, a participação da contribuinte se limita ao fornecimento de informações e documentos, **quando requisitado pela autoridade fiscal responsável pela análise do pleito**.

Assim, cabe à contribuinte, em sua Manifestação de Inconformidade, provar o teor das alegações que contrapõe aos argumentos postos pela Autoridade Fiscal para não acatar, ou acatar apenas parcialmente o pleito. Decerto, não basta à contribuinte apenas alegar sem provar; não basta, simplesmente vir aos autos discordando do entendimento da fiscalização, afirmado que entende possuir o direito ao crédito; a contribuinte deve ser capaz de comprovar cabalmente o direito ao crédito que pleiteia, demonstrando sua conformidade com os dispositivos legais de regência.

Porém, como visto, a contribuinte não logrou comprovar suas alegações, mediante apresentação de documentos e sua vinculação aos valores glosados. Portanto, também estas glosas devem ser mantidas. (grifos originais)

Nesse ponto, cumpre ressaltar que o recurso voluntário interpuesto, apesar de ser de fundamentação livre e tangenciado pelo princípio do formalismo moderado, deve ser pautado pelo princípio da dialeticidade, enquanto requisito formal genérico dos recursos. Isto exige que o

objeto do recurso seja delimitado pela decisão recorrida havendo necessidade de se demonstrar as razões pelas quais se infirma a decisão.

Logo, as provas devem estar em conjunto com as alegações, formando uma união harmônica e indissociável. Uma sem a outra não cumpre a função declarear a verdade dos fatos. Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador.

Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar verossimilhança às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador. Contudo, para que a prova seja bem valorada, se faz necessária uma dialética eficaz. Ainda mais quando a valoração é feita em sede de recurso. Por isso que se diz que o recurso deverá ser dialético, isto é, discursivo.

As razões do recurso são elementos indispensáveis ao órgão julgador, para o qual se dirige, possa julgar o mérito do recurso, ponderando-as em confronto com os motivos da decisão recorrida. O simples ato de acostar documentos desprovidos de argumentação não permite ao julgador chegar a qualquer conclusão acerca dos motivos determinantes do alegado direito requerido.

No presente caso, apesar do grande número de documentos juntados em sede de manifestação de inconformidade, a interessada não apresentou nenhuma planilha ou quadro demonstrativo vinculando estes documentos uns aos outros e às glosas feitas pelo Auditor-Fiscal, além de argumentos genéricos, sem ao menos contrapor a decisão de primeira instância, acarretando grandes prejuízos à instrução processual, pois tornou inviável a apuração do valor devido e, por consequência, a determinação de um eventual direito ao crédito.

Alicerçado nos fundamentos já expostos, admito que a recorrente interessada em obter créditos tributários da contribuição não-cumulativa tem o ônus de apresentar, ainda na Manifestação de Inconformidade, hipóteses argumentativas do seu direito, devidamente acompanhadas de provas suficientes à sua demonstração, geralmente a escrituração contábil acompanhada da documentação na qual ela é baseada.

Forte nestes argumentos, nego provimento a esse capítulo recursal.

### ***III – Do dispositivo:***

Dante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, para afastar a preliminar arguida e no mérito dar-lhe parcialmente provimento para reverter a glosa em relação aquisição de GLP utilizados nas empiladeiras.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green

Fl. 35 do Acórdão n.º 3302-011.989 - 3<sup>a</sup> Sejul/3<sup>a</sup> Câmara/2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo nº 10630.900623/2012-63