



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10630.900629/2012-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-011.992 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de outubro de 2021
Recorrente BARBOSA & MARQUES S A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

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 PIS/PASEP

PIS. 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, conseqüentemente, em “frete na operação de venda”.

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 condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-011.989, de 26 de outubro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10630.900623/2012-63, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Jorge Lima Abud, Walker Araujo, Larissa Nunes Girard, Jose Renato Pereira de Deus, Carlos Delson Santiago (suplente convocado), 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.

Fl. 3 do Acórdão n.º 3302-011.992 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10630.900629/2012-31

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a crédito de da contribuição para o PIS 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\$ 80.052,29, refere-se ao primeiro trimestre de 2009 e foi formalizado no PER nº 22541.86132.011111.1.5.10-1360, ao qual a contribuinte vinculou declarações de compensação..

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto, em síntese: (1) 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; (2) declaração do 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; (3) 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; (4) 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.

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário, 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

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

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 70.235/72¹.

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

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 n.ºs. 247/02 e 404/04, consideradas ilegais pelo STJ. Alega ainda, que tentou 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 ressarcimentos.

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 admitidas²” 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.

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

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

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 n.º 70.235/72³, 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
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 n.º 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 n.º 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 n.º 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

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

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei n.º 11.787, de 2008) (Vide Lei n.º 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 n.º 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 n.º 10.865, de 2004)

³ 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.

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 n.ºs. 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 quando 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 n.ºs 247/2002 e 404/2004.

Cumprе 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 imprescindibilidade 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 RESTRITIVO E

DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

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

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 n.º 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 aceção 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 n.º 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 n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 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 n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 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 n.º 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 nãoacumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei n.º 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 n.º 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 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, argumentado 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 simplificada 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 ressarcimento, o ônus de provar a certeza e liquidez do crédito pleiteado, inequivocamente, recai sobre a pessoa do contribuinte formulador do pedido de ressarcimento, 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 9.784/1999⁴, 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 produtivo 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*

⁴ 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.

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.

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 apresenta 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 manifestante incluísse: 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 equipamento 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 glosa.

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 ressarcimento 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 n.º 70.235/1972⁵

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 carrear 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

⁵ 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.

término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

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 glosas 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.

	Despesas com fretes na operação de venda	Outubro de 2008	Novembro de 2008	Dezembro de 2008	Trimestral
Linha 07	Frete por Transferência	90.744,58	117.130,00	93.490,00	301.364,58
	Frete Outros	10.659,06	14.049,97	49.601,80	74.310,83
	Frete 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:

	Despesas com fretes na operação de venda	Outubro de 2008	Novembro de 2008	Dezembro de 2008	Trimestral
Linha 07	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 ESTABELECEMENTOS 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 1ª 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 n.º 10.637, de 2002 e Lei n.º 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 n.º 3401-007.724 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Processo n.º 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, utilizo a *ratio decidendi* da DRJ como se minha fosse, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, do art. 2º, § 3º do Decreto n.º 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”:

TRANSPORTADORA GILTE LTDA ME				CONHECIMENTO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS - Mod. EGB - Série U			
Tel.: (27) 3254-8521 Rod. José Sette, 8320 - Km 832 - Loja 04 - Km 832 - Porto de Carliaca - CEP: 29156-700 - Carliaca - ES CNPJ: 07.101.547/0001-22 / Insc. Est.: 082.399.17-4				Nº 000583 1ª VIA - TOMADOR DO SERVIÇO			
NATUREZA DA PRESTAÇÃO / CÓDIGO		LOCAL DE EMISSÃO	DATA EMISSÃO	FRETE PAGO		A VISTA	
PRESTADOR DE SERVIÇO TRANSPORTE - 6.352		CARLIACA	13/11/08	FRETE A PAGAR X		ATAVARAR	
DADOS DO REMETENTE				DADOS DO DESTINATÁRIO			
REMETENTE: BANGSA E MARQUES S/A ENDEREÇO: RUA ALUIZIO ESTEVES, 250 CIDADE: GOVERNADOR WILANDES CEP: 19.273.747/0001-41 INSC. EST.: 277026173590				DESTINATÁRIO: DIVERSOS ENDEREÇO: DIVERSOS CIDADE: DIVERSOS CEP: 000.000.000.00 INSC. EST.:			
REDESMARCO / CONSIGLIATÁRIO				END. VÍDEO END. TELEFÔNICO END. FAX END. E-MAIL END. TELEFONE			
PAGAR	CIDADE	UF	CNPJ	CÁLCULO DO FRETE		CÁLCULO AFE	
MERCADORIA TRANSPORTADA							
NATUREZA DA CARGA	QUANTIDADE	UNIDADE	PERO (KG)	PERO CUBADO (M³)	Nº NOTA FISCAL	VALOR DA MERCADORIA	
DIVERSOS	149	CAIXAS	1.302,667	0,000	31633/633	7.687,57	
COMPOSIÇÃO DO FRETE							
FRETE / PERO	FRETE / VALOR	TAXA DE COLETA	TAXA DE ENTREGA	TAXA DE SERVIÇO	OUTROS	VALOR TOTAL DO FRETE	
,000	307,50	0,00	0,00	0,00	0,00	307,50	
VÍCIOS TRANSPORTADOR							
MARCA	PLACA	LOCAL	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA (%)	ICMS		
			307,50	2,00	36,90		
ORIGEM (CÓD./NOME)	DESTINO (CÓD./NOME)	EMISSOR	OBSERVAÇÕES				
			VIAGEM DE 31/10/2008				
NÃO A FATURAR, ESTE CONHECIMENTO NÃO VALE COMO RECIBO. OS RESPONSABILIZAMOS POR QUEBRAS OU DANOS DE MERCADORIAS QUE NÃO ESTEJAM DEVIDAMENTE EMBALADAS. NÃO SEREMOS RESPONSÁVEIS POR DANOS DE VALOR RECLAMADO NESTE CONHECIMENTO.							
RECEBEMOS EM PERFEITAS CONDIÇÕES OS PRODUTOS CONSTATADOS NESTE CONHECIMENTO							
NOME COMPLETO LEGÍVEL	IDENTIFICAÇÃO	DATA	ASSINATURA E CARIMBO				
		03					

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 ressarcimento, 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 inexistente, cabe a este indeferi-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, ressarcimento 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, afirmando 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 interposto, 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 de clarear 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.

Diante 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 empilhadeiras.

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a preliminar arguida e no mérito em dar provimento parcial para reverter a glosa em relação aquisição de GLP utilizados nas empilhadeiras.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente Redator