



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10825.900021/2016-52
ACÓRDÃO	3001-002.857 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AÇUCAREIRA QUATÁ S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

MATÉRIA NÃO CONTESTADA. PRECLUSÃO.

Consideram-se preclusas no âmbito administrativo as matérias que não tenham sido expressamente questionadas na manifestação de inconformidade.

PROVA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE. MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE.

Ressalvadas as hipóteses das alíneas 'a', 'b' e 'c' do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, as provas da existência do direito creditório estão a cargo de quem o alega (art. 36, da Lei nº 9.784/99 e art. 373, I, do CPC) e devem ser apresentadas por ocasião da interposição da Manifestação de Inconformidade, precluindo o direito de posterior juntada.

CONCEITO DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. CRITÉRIOS. PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05/2018.

A partir da interpretação adotada pelo Superior Tribunal de Justiça em relação ao conceito de insumos quando do julgamento do RESP nº 1.221.170/PR (sob o rito dos repetitivos), à Receita Federal consolidou a matéria por meio do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018. Assentou-se, em especial, que *“a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço”*, cabendo ao julgador examinar a relevância ou essencialidade do insumo na cadeia produtiva da empresa, para fins de creditamento.

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

Paletes, caixas de papelão, filme de polietileno e containers big bag utilizados na proteção do produto acabado durante seu armazenamento e seu transporte até os clientes correspondem a “embalagem de transporte” caracterizando dispêndios com materiais utilizados em etapas posteriores à fabricação dos produtos destinados à venda; portanto, não se enquadram como insumos e, conseqüentemente, não conferem direito a créditos da não cumulatividade.

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STJ.

Os gastos com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não se enquadram no conceito de insumo por serem posteriores ao processo produtivo. Também, conforme jurisprudência dominante do STJ (REsp nº 1.745.345/RJ), não podem ser considerados como os fretes previstos no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, por não se constituírem em operação de venda.

BENS E SERVIÇOS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS UTILIZADAS NO PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO.

São considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço (Item 89 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018).

BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS COM DEPRECIAÇÃO. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

No regime da não cumulatividade do PIS/COFINS, está autorizada a concessão de crédito correspondente aos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, se o bem adquirido pelo contribuinte foi incorporado ao seu ativo imobilizado.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DEFERIMENTO. DISCRICIONARIEDADE DO JULGADOR.

O pedido de diligência deve preencher os requisitos da legislação processual e a autoridade julgadora poderá, fundamentadamente, indeferi-lo (art. 16, inciso IV e § 1º, e art. 18, caput, c/c art. 28, caput, in fine, do Decreto nº 70.235/72). Se não indica nem se constata que há a

necessidade de se trazer aos autos elementos concretos ou esclarecimentos adicionais para a solução da lide, mostra-se prescindível.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de apreciar as menções feitas aos gastos com serviços de transporte de torta de filtro; em rejeitar a preliminar suscitada. Na parte conhecida, a) por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário reconhecer o direito de crédito sobre os serviços de manutenção de balanças; b) Por maioria dos votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas sobre parte dos encargos de depreciação e aquisição sobre bens do ativo imobilizado, nos termos do voto vencedor, vencidos os conselheiros Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (relator) e Larissa Cassia Favaro Boldrin, que negavam provimento nesse item; e, c) Por voto de qualidade, em manter as glosas sobre materiais de embalagem para transporte, óleo diesel utilizado como insumo, vencidos os conselheiros Bernardo Costa Prates Santos, Daniel Moreno Castillo e Wilson Antônio de Souza Correa. Designado para redigir o voto vencedor, o conselheiro Daniel Moreno Castillo, que manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Sala de Sessões, em 15 de agosto de 2024.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Relator

Assinado Digitalmente

Francisca Elizabeth Barreto – Presidente

Assinado Digitalmente

Daniel Moreno Castillo – Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Bernardo Costa Prates Santos, Daniel Moreno Castillo, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Wilson Antônio de Souza Correa, Francisca Elizabeth Barreto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de créditos da Cofins não cumulativa do 3º trimestre de 2013, vinculados a receitas de exportação, no valor de R\$ 1.614.123,06.

Analisada a pretensão, a autoridade competente proferiu Despacho Decisório (fls. 197 a 199) no qual reconheceu parcialmente o direito creditório, no importe de R\$ 1.511.986,63. Os fundamentos da decisão encontram-se no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 143/156 e nas planilhas que o complementam (fls. 157/191).

De acordo com Termo de Verificação Fiscal que embasou o Despacho Decisório, foram glosados créditos utilizados de maneira indevida referentes a: (i) Bens utilizados como insumos; (ii) Serviços utilizados como insumo; (iii) Despesas de Energia Elétrica e Térmica, Inclusive Vapor; (iv) Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Encargos de Depreciação); e (v) Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Aquisição ou Construção).

Dessa forma, o despacho decisório reconheceu parcialmente o direito creditório do terceiro trimestre de 2013, no valor de R\$ 1.511.986,63.

Cientificada do lançamento, a recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, que a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) julgou procedente em parte, reconhecendo em parte o direito creditório, conforme se verifica da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

MATÉRIA NÃO QUESTIONADA. GLOSAS.

No âmbito do processo administrativo fiscal não se admite a negativa geral, pois a defesa deve conter os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, operando-se a preclusão processual relativamente à matéria que não tenha sido expressamente contestada na defesa apresentada. Assim, consideram-se consolidadas na esfera administrativa as glosas que não foram objeto de contestação específica.

PROVA. MOMENTO. DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

A prova documental deve ser apresentada no momento da impugnação, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

Indefere-se o pedido de diligência ou perícia quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, bem como quando presentes elementos suficientes para a formação da convicção da autoridade julgadora.

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

No âmbito dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus da contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório pleiteado, o qual deve ser indeferido se não comprovada sua liquidez e certeza. É igualmente da contribuinte o ônus da prova dos créditos da não cumulatividade, que sevem para reduzir o valor do tributo a ser pago e podem ainda, nos casos previstos em lei, ser objeto de pedido de ressarcimento ou ser utilizados em compensação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

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 Nº 247/02 E Nº 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: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

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: itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil etc.; itens relacionados à atividade de revenda de bens; itens utilizados posteriormente à finalização dos processos de produção de bens e de prestação de serviços, salvo exceções justificadas; itens utilizados em atividades que não gerem esforço bem sucedido,

como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados etc; itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida etc, ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

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. CRÉDITO. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

São considerados insumos os serviços utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. EMBALAGENS.

Paletes, caixas de papelão, filme de polietileno e containers big bag utilizados na proteção do produto acabado durante seu armazenamento e seu transporte até os clientes correspondem a “embalagem de transporte” caracterizando dispêndios com materiais utilizados em etapas posteriores à fabricação dos produtos destinados à venda; portanto, não se enquadram como insumos e, conseqüentemente, não conferem direito a créditos da não cumulatividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA.

A pessoa jurídica sujeita ao regime não cumulativo tem o direito à apuração de créditos sobre as despesas com a energia elétrica consumida em seus estabelecimentos.

NÃO CUMULATIVIDADE. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

CRÉDITOS SOBRE ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. CRÉDITOS COM BASE NO VALOR DE AQUISIÇÃO.

No regime da não cumulatividade, admitem créditos calculados sobre os encargos de depreciação todas as edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

Relativamente às máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, somente são admitidos créditos relativos aos bens adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Resumidamente, a DRJ reverteu as glosas relativas a bens utilizados como insumos (soda e sulfato de alumínio), sobre serviços utilizados como insumos (hidrojateamento) e sobre aquisições de energia elétrica, mantendo as demais glosas.

Cientificada do julgamento em 09/04/2020, a recorrente apresentou Recurso Voluntário em 12/05/2020, alegando em síntese:

- i) a nulidade do acórdão recorrido ante sua falta de certeza e liquidez – cerceamento de defesa;
- ii) que o acórdão recorrido, em desrespeito aos primados da não cumulatividade, restringe, sem qualquer respaldo legal, a tomada de crédito de PIS/COFINS com relação aos custos reais despendidos pela Recorrente;
- iii) que os itens glosados pela fiscalização geram direito de crédito, passível de dedução no regime não-cumulativo, pois, de fato, estão relacionados à fabricação dos produtos comercializados pela Recorrente;
- iv) que devem ser revertidas as glosas dos créditos calculados em relação a **embalagens** utilizadas como insumo;
- v) que devem ser revertidas as glosas dos créditos calculados em relação ao **óleo diesel** utilizado como insumo;
- vi) que devem ser revertidas as glosas dos créditos calculados em relação aos serviços de **manutenção de balanças utilizadas para pesagem da cana e em análise laboratorial / análises técnicas**;
- vii) que devem ser revertidas as glosas dos créditos calculados em relação aos serviços de **transporte interno** utilizados como insumo;
- viii) que devem ser revertidas as glosas dos créditos calculados em relação aos serviços de **transporte de torta de filtro** utilizados como insumo;
- ix) que as glosas dos créditos calculados em relação a **encargos de depreciação ou aquisição sobre bens do ativo imobilizado**

Ao final, a recorrente pugna pela possibilidade de apresentação de novos documentos caso necessário, assim como pela conversão dos autos em diligência para produção de prova pericial e elaboração de perícia técnica, dada a especificidade e complexidade do tema abordado, a fim de garantir o efetivo atendimento do princípio da verdade material.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Relator.

1. Da competência para julgamento do feito

Com base no artigo 65, do Anexo da Portaria MF nº 1.634, de 2023, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), este colegiado é competente para apreciar este feito.

2. Do conhecimento

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, de forma que o conheço, com exceção da contestação em face das glosas de créditos calculados em relação a serviços de transporte de torta de filtro.

Isso porque, embora regularmente notificada do Termo de Verificação Fiscal (TVF) e do Despacho Decisório que reconheceu parcialmente os créditos pleiteados no pedido de ressarcimento ora sob análise, a recorrente não contestou, em sede de Manifestação de Inconformidade, as glosas dos créditos sobre os referidos serviços de transporte de torta de filtro realizadas pela Autoridade Fiscal.

Em sede recursal, insurge-se contra as mencionadas glosas (fls. 403/404).

Ocorre que não se pode discutir no processo administrativo aquilo que o contribuinte se absteve de questionar na Manifestação de Inconformidade, pois se opera o fenômeno da preclusão.

Assim dispõe o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Em conclusão, não se toma conhecimento da matéria não submetida à apreciação no julgamento de primeira instância, posto que preclusa.

Portanto, conheço dos demais pontos e passo a analisar da preliminar.

3. Preliminar

3.1 Nulidade do acórdão recorrido por cerceamento de defesa

A recorrente alega preterição dos seus direitos em razão da falta de certeza e liquidez no julgado, bem como em decorrência da ausência de pré-requisitos legais para sua validade.

Aduz que, em diversas glosas enfrentadas pelo julgado recorrido, teriam os julgadores concluído pela procedência parcial dos créditos pleiteados baseados em condicionantes forçosamente impostas. Cita as glosas dos créditos calculados em relação ao óleo diesel, transporte interno e manutenção de balanças, mantidas pela DRJ.

Menciona, ainda, as glosas referentes a créditos provenientes de encargos de depreciação ou aquisição sobre bens do ativo imobilizado, mantidas pela DRJ sob o fundamento de que os respectivos bens/serviços supostamente não seriam utilizados na prestação de serviços ou na fabricação ou produção de bens destinados a venda.

Salienta que o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018 prevê expressamente que podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos e o tratamento de efluentes do processo produtivo exigidos pela legislação.

Aponta imprecisão no Acórdão DRJ que decide manter as glosas de créditos sobre “*Transporte de torta de filtro*”, mas ao final indica a reversão de tais glosas.

Alega que a conduta da DRJ “*acaba por acarretar em flagrante cerceamento da defesa da Recorrente, ao passo em que não se sabe sequer quais são os pedidos que devem constar em seu recurso, em face de qual argumentação deve se insurgir, vez que **extremamente contraditório, carente de informações extremamente cruciais à consecução do litígio e, ainda, carente de requisitos legais para sua validade***”. Grifos no original (fl. 372).

Ressalta a necessidade de observância de formalidades quanto aos atos praticados pela Administração Pública, transcrevendo o artigo 2º, parágrafo único, incisos VII, VIII, IX e X, e os artigos 29 e 50 da Lei nº 9.784/99 (Lei Geral do Processo Administrativo Federal – LGPAF).

Afirma que, não bastasse o indeferimento do pedido de diligência, sequer houve a preocupação em demonstrar, de forma individualizada e precisa, quais seriam os motivos e fundamentos legais para a manutenção das glosas, ou, ainda, valendo-se de meras e forçosas alegações sem qualquer embasamento técnico para tanto, acarretando num julgado carente de informações necessárias para apresentação de defesa pela Recorrente de forma plena e ampla.

Critica a descrição fática insuficiente para identificar o fato e a fundamentação do acórdão combatido, bem como suas diversas imprecisões; que verifica-se latente a afronta aos princípios do processo administrativo fiscal tais como legalidade, motivação, segurança jurídica, ampla defesa e ao contraditório.

Impõe-se a menção expressa tanto do dispositivo legal em que se fundamenta a decisão, como a descrição completa dos fatos que ensejaram o não conhecimento dos créditos pleiteados e a devida apuração da documentação comprobatória apresentada.

Destaca que o Decreto nº 70.235/1972, que traça as regras gerais do Processo Administrativo Fiscal, determina a nulidade do despacho nas hipóteses em que ocorra preterição

do direito de defesa, conforme artigo 59, inciso II. Cita o art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal e jurisprudência do CARF.

Conclui que “há nulidade insanável no acórdão recorrido”, pois o contribuinte possui o direito fundamental à boa administração pública, ou seja, à administração eficaz (art. 374, da CRFB).

Pelas razões a seguir, entendo que não assiste razão à recorrente, já que, a meu ver, a DRJ expôs com clareza as razões de fato e de direito para manter as glosas de créditos em relação as quais a recorrente alega preterição ao seu direito de defesa, bem como justificou fundamentadamente o indeferimento do pedido de diligência.

No caso do óleo diesel, verifico que a DRJ manteve as glosas de créditos, em síntese, por falta de comprovação de que esse produto foi utilizado como insumo na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10833/2003).

A transcrição a seguir bem sintetiza os fundamentos dessa decisão: “como da própria argumentação da interessada exsurge que existem outras máquinas, além da pá carregadeira, que utilizam o óleo diesel como combustível, e a contribuinte não chegou sequer a dizer quais são estas máquinas e qual sua utilização, nem tampouco a apresentar documentação comprobatória relativa à matéria, não há como afastar as glosas, uma vez que a contribuinte não se desincumbiu do ônus probatório que lhe compete”.

Quanto ao transporte interno, verifico que as glosas de créditos foram mantidas, em síntese, por falta de comprovação da segregação das despesas incorridas com o transporte de insumos daquelas realizadas com o transporte de produtos acabados (art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10833/2003).

A DRJ expôs que não foram apresentadas provas capazes de demonstrar que os referidos serviços foram utilizados no processo produtivo da recorrente e que o transporte interno de produtos acabados não pode ser considerado insumo utilizado no processo de fabricação ou produção do bem destinado à venda, nem mesmo com base no novo conceito de insumo emanado do STJ ao apreciar o REsp nº 1.221.170. Nesse sentido, transcreveu os seguintes trechos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018:

5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

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.

57. Nada obstante, deve-se salientar que, por vezes, a legislação específica de alguns setores exige a adoção pelas pessoas jurídicas de medidas posteriores à finalização da produção do bem e anteriores a sua efetiva disponibilização à venda, como ocorre no caso de exigência de testes de qualidade a serem realizados por terceiros (por exemplo o Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia – Inmetro), aposição de selos, lacres, marcas, etc., pela própria pessoa jurídica ou por terceiro.

58. Nesses casos, considerando o quanto comentado na seção anterior acerca da ampliação do conceito de insumos na legislação das contribuições efetuada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em relação aos bens e serviços exigidos da pessoa jurídica pela legislação específica de sua área de atuação, conclui-se que tais itens são considerados insumos desde que sejam exigidos para que o bem ou serviço possa ser disponibilizado à venda ou à prestação.

59. Assim, conclui-se que, em regra, **somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço.** Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

60. Nesses termos, como exemplo da regra geral de vedação de creditamento em relação a bens ou serviços utilizados após a finalização da produção do bem ou da prestação do serviço, citam-se os dispêndios da pessoa jurídica relacionados à garantia de adequação do produto vendido ou do serviço prestado. Deveras, essa vedação de creditamento incide mesmo que a garantia de adequação seja exigida por legislação específica, vez que a circunstância geradora dos dispêndios ocorre após a venda do produto ou a prestação do serviço. (destaques acrescidos)

Em conclusão, a DRJ justificou o motivo de manter a glosa: “Não tendo a contribuinte comprovado a segregação das despesas relativas ao transporte interno passíveis de

gerar créditos da não cumulatividade daquelas sobre as quais os créditos não são admitidos, as glosas não podem ser revertidas”.

No tocante a manutenção de balanças, verifico que as glosas de créditos foram mantidas, em síntese, por falta de comprovação de que esse serviço foi utilizado como insumo na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10833/2003).

Nesse sentido, a DRJ assim concluiu:

A contribuinte não indicou, nas planilhas fornecidas à fiscalização, com base nas quais foram elaboradas as planilhas de glosas, nem os modelos das balanças em questão, nem qualquer informação adicional que permitisse checar, à vista de tais planilhas, a veracidade ou ao menos a verossimilhança do que afirmou na manifestação de inconformidade. E também não juntou a esta manifestação nenhum documento destinado à comprovação de sua alegação. Assim, a alegação não restou comprovada e, deste modo, a contribuinte não se desincumbiu do ônus probatório que lhe compete.

Portanto, as glosas devem ser mantidas

Em relação aos encargos de depreciação ou aquisição sobre bens do ativo imobilizado, a DRJ manteve as glosas, em síntese, por tratar-se de créditos relativos a máquinas e equipamentos vinculados a centros de custos não ligados à produção.

No entender do colegiado a quo, os créditos com base nos inc. VI dos art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, somente são admitidos caso os bens do ativo imobilizado nos quais tais despesas foram incorporadas sejam **diretamente** utilizados na prestação de serviços ou na fabricação ou produção de bens destinados à venda.

De acordo com a DRJ, não cabe aplicar aos bens incorporados ao ativo imobilizado os critérios de relevância e essencialidade aplicáveis ao conceito de insumo no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, que admite créditos em relação a bens e serviços utilizados direta ou indiretamente no processo produtivo.

Isso porque a decisão proferida pelo STJ no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR é vinculante para a definição dos insumos com direito a crédito, mas não para as outras modalidades de créditos previstas nos arts. 3º das referidas leis, como é o caso dos créditos calculados sobre bens do ativo imobilizado.

Nesse sentido, transcreveu trechos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, com ênfase ao seu parágrafo 84, que assim dispõe: **“a incorporação ou não ao ativo imobilizado determina as regras a serem aplicadas para definição da modalidade de creditamento da não cumulatividade das contribuições aplicável (inciso II ou VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). Neste Parecer Normativo são discutidos apenas os dispêndios que permitem a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003)”** Grifou-se.

Concluiu a DRJ que: “os créditos com base nos inc. VI dos art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, somente são admitidos caso os bens do ativo imobilizado nos quais tais despesas foram incorporadas sejam diretamente utilizados na prestação de serviços ou na fabricação ou produção de bens destinados à venda” (grifos no original).

Nesse contexto, manteve as glosas.

A recorrente apontou, ainda, imprecisão no Acórdão que, segundo ela, apesar de manter as glosas de créditos sobre “Transporte de torta de filtro”, ao final indica que tais glosas deveriam ser revertidas.

Ocorre que não se constata essa imprecisão no Acórdão da DRJ, razão pela qual fica evidente que se trata de lapso manifesto da recorrente, que já se corrige de ofício desconhecendo-se tal alegação, com fundamento no art. 32 do Decreto nº 70.235/1972.

Quanto ao indeferimento da diligência, a DRJ desenvolveu tópico específico fundamentando essa decisão.

Assim, ante todo o exposto, entendo que o julgamento *a quo* contém todos os fundamentos fáticos e jurídicos suficientes para o pleno exercício do direito de defesa da recorrente e respeita os princípios do Processo Administrativo Fiscal e da Administração Pública

Ausentes as irregularidades previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há evidências que permitam admitir a alegação de nulidade decorrente da suposta falta de motivação para fundamentar as decisões de primeira instância.

Não procedem as arguições de nulidade.

4. Mérito

Nos processos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos, o ônus da prova incumbe ao autor, ou seja, àquele que pretende utilizar o direito creditório alegado, quanto ao fato constitutivo do seu direito, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

4.1 Glosas de créditos em relação a insumos

No que concerne ao conceito de insumo, 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, tendo em vista a declaração pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, em sede de recurso repetitivo, da ilegalidade das IN SRF nº 247/02 e nº 404/04.

4.1.1 Aquisições de embalagens

Informa a Autoridade Fiscal que foram glosadas as despesas com embalagens não incorporadas aos produtos durante o processo de industrialização (container big bag, pallet de

madeira, caixa de papelão e filme de polietileno), esclarecendo que todas se caracterizam como as chamadas “*embalagens de transporte*”, sobre as quais a legislação não admite créditos.

A DRJ manteve as glosas, em síntese, considerando que não podem ser considerados insumos os gastos com embalagens utilizadas para o transporte de produtos acabados.

Alega a recorrente que tais embalagens são utilizadas “*para armazenamento e transporte de seus produtos*”; que se incorporam ao produto final vez que não retornaram ao seu estabelecimento; e que são essenciais para o devido acondicionamento dos bens e imprescindíveis para a manutenção da qualidade de seu produto final.

Informa que sem o emprego delas sequer estaria legalmente possibilitada de vender seus produtos finais, em vista das exigências feitas por órgãos reguladores como a ANVISA e o Ministério da Agricultura, que corriqueiramente atestam os produtos elaborados e possuem normas extremamente rígidas quanto a sua qualidade e inviolabilidade.

Cita os critérios da essencialidade e relevância abordados no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018; bem como o artigo 172, § 1º, inciso I, da IN RFB nº 1.911/2019, Solução de Consulta da RFB e jurisprudência.

Inicialmente, destaca-se que a recorrente confirma no trecho acima transcrito que as embalagens em questão são utilizadas “*para armazenamento e transporte de seus produtos*”. Ou seja, que fazem parte de um processo posterior à fabricação do bem destinado à venda.

Nesse contexto, nem mesmo determinações de órgãos reguladores justificariam a apuração de crédito sobre tais embalagens já que não se afasta a exigência de que sejam utilizadas no processo de produção de bens.

O próprio Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, expõe esse entendimento, assinalando expressamente que não podem ser considerados insumos gastos com embalagens para transporte de mercadorias acabadas:

4. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL

(...)

52. Nada obstante, ***nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens*** ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos para fins de creditamento das contribuições, ***pois esta exigência se encontra na noção mais elementar do conceito de insumo*** e foi reiterada diversas vezes nos votos dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça colacionados acima.

(...)

5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

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. (destaques acrescidos)*

Assim, considerando que as embalagens para transporte de mercadorias acabadas não configuram insumo e não se enquadram em nenhuma outra hipótese passível de creditamento, voto por manter essas glosas.

4.1.2 Aquisições de óleo diesel

Conforme já mencionado, as glosas desses créditos foram mantidas pela DRJ, em síntese, por falta de comprovação de que o óleo diesel foi utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

A transcrição a seguir bem sintetiza os fundamentos da DRJ: *“como da própria argumentação da interessada exsurge que existem outras máquinas, além da pá carregadeira, que utilizam o óleo diesel como combustível, e a contribuinte não chegou sequer a dizer quais são estas máquinas e qual sua utilização, nem tampouco a apresentar documentação comprobatória relativa à matéria, não há como afastar as glosas, uma vez que a contribuinte não se desincumbiu do ônus probatório que lhe compete”*.

A recorrente contesta a glosa, dizendo que *“desde o procedimento fiscalizatório (fls. 71/102), esclareceu-se que no processo produtivo da Recorrente são despendidos diversos maquinários, todos de suma essencialidade, que consomem óleo diesel”*. Cita os parágrafos 139 a 141 do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 2018 e jurisprudência do CARF.

Na transcrição acima, a própria recorrente informa que existem *“diversos maquinários, todos de suma essencialidade, que consomem óleo diesel”*.

Nessas condições, para demonstrar a legitimidade dos créditos sobre o óleo diesel, caberia a ela identificar essas máquinas e juntar documentação comprobatória de suas utilizações no processo produtivo. Contudo, compulsando os autos, não se encontra qualquer documentação hábil a fazer prova nesse sentido.

A interpretação do conceito de insumo trazida pelo julgado do STJ não exonerou a pessoa jurídica da obrigatoriedade de identificar e discriminar os créditos utilizados no regime da não-cumulatividade.

Assim, como a recorrente não identificou quais máquinas consumiram o óleo diesel, bem como onde foram utilizadas, e tampouco apresentou documentação comprobatória relativa à matéria, não há como afastar as glosas, uma vez que cabe à contribuinte o ônus de comprovar o seu direito.

4.1.3 Serviços de manutenção de balanças

Alega a recorrente em defesa dos créditos apurados sobre serviços de manutenção de balanças que há de ser conferido direito ao crédito referente aos serviços contratados para a manutenção de tais bens, ao passo em que objetivam garantir a vida útil e devido funcionamento dos equipamentos utilizados diretamente na fabricação de seu produto final.

Explica a importância das balanças na pesagem da cana de açúcar proveniente da fase rural, bem como para verificar a qualidade do insumo e também para determinar os proventos dos fornecedores.

Afirma que a natureza das amostragens e testes realizados em seu processo produtivo não contemplam a *“busca de novos conhecimentos acerca de determinado tema de interesse”*, mas sim um procedimento extremamente necessário para a validação das qualidades de sua matéria prima. Nesse sentido, menciona o Item 1.2 do seu Plano de Segurança de Alimentos.

Cita ainda o artigo 172 da Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, § 1º, inciso VII, e os parágrafos 89, 109 e 110 do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018.

Tendo em vista os esclarecimentos apresentados, bem como por não vislumbrar outro emprego para tais balanças senão no processo produtivo da recorrente, entendo que os serviços de manutenção das balanças configuraram insumo, razão pela qual voto pela reversão das glosas dos créditos respectivos.

4.1.4 Serviços de transporte interno

Na Manifestação de Inconformidade, a contribuinte informou que os serviços de transporte interno incluíram o transporte de produtos acabados e o de insumos.

Conforme já mencionado, as glosas de créditos sobre transporte interno foram mantidas pela DRJ, em síntese, por falta de comprovação da segregação do serviço utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

No recurso voluntário, a recorrente afirma que *“o transporte interno que motivou as glosas combatidas, ocorre entre o seu estabelecimento industrial e o silo de armazenagem da Copersucar – Cooperativa dos Produtores de Açúcar, localizado na propriedade da própria Recorrente, onde ocorre a troca de titularidade destas mercadorias (venda, em sentido amplo)”*

para a Copersucar”; e que “não há como se negar que tais dispêndios estão intrinsicamente vinculados à operação de venda dos produtos decorrentes de seu processo produtivo” (grifou-se).

Nesse contexto, defende que tais fretes se equiparam ao frete na operação de venda para fins de reconhecimento de direito de crédito (art. 3º, inciso IX, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003); e que “*além da possibilidade de enquadramento do frete de produto acabado no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03, que trata do “frete na operação de venda”, há inúmeros precedentes da CSRF no sentido de que o frete de produtos acabados também pode ser qualificado como insumo*”.

Menciona seu Plano de Segurança de Alimentos, o artigo 298 da IN RFB nº 1.911/2019 e jurisprudência.

Os gastos com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não se enquadram no conceito de insumo por serem posteriores ao processo produtivo. Também, conforme jurisprudência dominante do STJ (REsp nº 1.745.345/RJ), não podem ser considerados como os fretes previstos no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, por não se constituírem em operação de venda.

No entanto, nas circunstâncias mencionadas pela recorrente, ou seja, no caso de o serviço ser realizado com o propósito de venda de produtos acabados, entendo que seria possível, em tese, enquadrar tais operações como fretes na operação de venda para fins de reconhecimento de direito de crédito (art. 3º, inciso IX, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003).

Para isso, contudo, caberia à recorrente comprovar que essas operações efetivamente configuraram transporte de produtos acabados com a finalidade de venda.

Nesse sentido, deveria ter apresentado documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores com os fretes glosados, capaz de demonstrar a alegada utilização de tais fretes em operação de venda (como por exemplo notas fiscais e conhecimentos de transporte).

Não tendo a recorrente comprovado a utilização e a segregação das despesas relativas ao transporte interno passíveis de gerar créditos da não cumulatividade daquelas sobre as quais os créditos não são admitidos, as glosas não podem ser revertidas.

4.2 Encargos de depreciação ou aquisição sobre bens do ativo imobilizado

Em relação aos encargos de depreciação ou aquisição sobre bens do ativo imobilizado, a DRJ manteve as glosas, conforme já mencionado, em síntese, por tratar-se de créditos relativos a máquinas e equipamentos vinculados a centros de custos não ligados à produção (fls. 170/191).

No entender do colegiado *a quo*, os créditos com base nos inc. VI dos art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, somente são admitidos caso os bens do ativo imobilizado nos quais tais despesas foram incorporadas sejam **diretamente** utilizados na prestação de serviços ou na fabricação ou produção de bens destinados à venda.

Isso porque os critérios de relevância e essencialidade estabelecidos na decisão proferida pelo STJ no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR é vinculante para definição dos insumos com direito a crédito, mas não para as outras modalidades de créditos previstas nos arts. 3º das referidas leis, como é o caso dos créditos calculados sobre bens do ativo imobilizado.

Assim, entende a DRJ que não cabe aplicar aos bens incorporados ao ativo imobilizado o conceito de insumo tratado no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, que admite créditos em relação a bens e serviços utilizados direta ou indiretamente no processo produtivo.

Nesse sentido, transcreveu trechos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, com ênfase ao seu parágrafo 84, que assim dispõe: “**a incorporação ou não ao ativo imobilizado determina as regras a serem aplicadas para definição da modalidade de creditamento da não cumulatividade das contribuições aplicável (inciso II ou VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). Neste Parecer Normativo são discutidos apenas os dispêndios que permitem a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003)**” Grifou-se.

Considerando que “os créditos com base nos inc. VI dos art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, somente são admitidos caso os bens do ativo imobilizado nos quais tais despesas foram incorporadas sejam diretamente utilizados na prestação de serviços ou na fabricação ou produção de bens destinados à venda”, a DRJ manteve as glosas.

No Recurso Voluntário, destacam-se os seguintes argumentos da recorrente:

- i) alegou não haver óbice ao reconhecimento de créditos relativos ao ativo imobilizado, consoante previsão expressa no inciso VI, do artigo 3º das Leis nºs 10.833/03 e 10.637/02;
- ii) disse que o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018 prevê que podem ser considerados insumos para fins de creditamento os itens utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pela pessoa jurídica por exigência da legislação;
- iii) afirmou que “conforme se observa das informações constantes das descrições do processo produtivo da Recorrente, todas as glosas atinentes ao item em apreço, estão diretamente relacionadas ao devido funcionamento e consecução de seu processo produtivo”; e
- iv) relacionou os centros de custos aos quais estão vinculados os bens que foram objeto de glosa, afirmando ser fácil depreender as providências necessárias à manutenção dos bens por ela produzidos, assim como a devida consecução de seu processo produtivo. Centros de custos relacionados: Pesquisa e Desenvolvimento, Análise e Controle Químico, Sistema de Água e Efluentes, Sistema de Efluentes, Casa de Bombas,

Armazenagem de Açúcar Cristal, Armazenagem de Álcool, Laboratório de Controle, Saúde e Segurança do Trabalho, Centro de Distribuição.

Citou o art. 179, inc. IV da Lei 6.404/76, a Solução de Consulta nº 71/2008, o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018 e jurisprudência.

Verifica-se em síntese que, para sustentar sua pretensão de reverter as glosas de créditos sobre bens do ativo imobilizado, a recorrente apresentou argumentos baseados no conceito de **insumo** tratado no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, que admite créditos em relação a bens e serviços utilizados direta ou indiretamente no processo produtivo.

Ocorre que a decisão proferida pelo STJ no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, assim como o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018 (vide parágrafo 84), se aplicam ao conceito de **insumo**, mas não são vinculantes para as outras modalidades de créditos previstas nos arts. 3º das referidas leis, como é o caso dos créditos calculados sobre bens do ativo imobilizado.

Tendo em vista que as exclusões e isenções tributárias devem ter interpretações restritivas, conforme artigo 111, incisos I e II, do Código Tributário Nacional (CTN), entendo que os créditos com base nos inc. VI dos art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, somente são admitidos caso os bens do ativo imobilizado nos quais tais despesas foram incorporadas sejam **diretamente** utilizados na prestação de serviços ou na fabricação ou produção de bens destinados à venda.

A recorrente não comprovou que as máquinas e equipamentos cujos créditos foram glosados foram incorporadas a ativo imobilizado ligado à produção. Em vez disso, apresentou uma relação de centros de custos cujas descrições indicam o contrário, ou seja, que tais bens foram incorporados a ativos não ligados diretamente à produção, quais sejam: Pesquisa e Desenvolvimento, Análise e Controle Químico, Sistema de Água e Efluentes, Sistema de Efluentes, Casa de Bombas, Armazenagem de Açúcar Cristal, Armazenagem de Álcool, Laboratório de Controle, Saúde e Segurança do Trabalho, Centro de Distribuição.

Assim, uma vez que não foi comprovada a vinculação dos encargos de depreciação, ou das aquisições de bens, a ativo imobilizado ligado à produção, voto pela manutenção das glosas.

5. Pedido de apresentação de novos documentos e de diligência

A recorrente pugna pela possibilidade de apresentação de novos documentos caso necessário, assim como pela conversão dos autos em diligência para produção de prova pericial e elaboração de perícia técnica, dada a especificidade e complexidade do tema abordado, a fim de garantir o efetivo atendimento do princípio da verdade material.

Por bem responder a esse pedido, adoto tópico do Acórdão da DRJ:

Importante lembrar que a questão da apresentação de prova na fase do contencioso administrativo fiscal foi especificamente disciplinada no Decreto nº

70.235, de 06 de março de 1972, em seu art. 16, §4º, diploma legal também aplicável aos processos de restituição/compensação, conforme disposto no art. 74, §11, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

E a respeito dos temas “prova”, “diligências” e “juntada de documentos”, dispõe especificamente o art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e **as razões e provas que possuir**; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005) § 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 4º **A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:** (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º **A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.** (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)” (destaques acrescidos)

Especificamente quanto à realização de diligências e perícias, ainda regulamenta referido diploma legal:

“Art. 18. **A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias**, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art.

1.º da Lei n.º 8.748/1993)

§ 1.º. Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)

§ 2.º. Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)

§ 3.º. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993) (negrejou-se e grifou-se)

Como visto, a legislação transcrita determina a apresentação da prova no momento da impugnação, admitida a dilação do prazo para formação de prova documental apenas quando: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou direito superveniente; e c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, o que não se logrou comprovar no presente caso.

Por outro lado, na solicitação de diligência e/ou perícia devem ser atendidos os requisitos previstos para sua formulação, sob pena de indeferimento, a teor do já citado art. 16, inciso IV, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

De fato, é condição para a formulação do pedido de realização de diligências e/ou perícias a indicação do perito e a exposição não só dos quesitos, mas também dos motivos que a justifiquem, de forma a consagrar outro princípio norteador da Administração Tributária, não menos importante, qual seja, o da economia processual.

Ademais, a adoção do procedimento de diligência e/ou perícia, acima mencionado, objetiva, única e tão-somente, dirimir dúvidas com relação às provas anteriormente carreadas ao processo, não se prestando, portanto, a suprir o encargo que cabe aos sujeitos ativo e passivo da relação tributária processual, quanto à formação da demonstração probatória que a cada um compete.

Portanto, incabível a apresentação de novos documentos e a realização de diligência ou perícia em se tratando de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade.

Indefere-se, pois, o pedido de apresentação de novos documentos e de diligência, uma vez que presentes nos autos elementos capazes de formar a convicção deste julgador.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente o recurso voluntário, em face da preclusão, deixando de apreciar as menções feitas aos gastos com serviços de transporte de torta de filtro. Na parte conhecida, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, com vistas a reconhecer o direito de crédito sobre os serviços de manutenção de balanças.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Daniel Moreno Castillo**, Redator designado.

Com as devidas *venias*, acompanho o Douto voto do E. Conselheiro Relator em relação a todos os seus itens, salvo alguns itens, incluído o item relativo à glosa dos créditos de depreciação ou aquisição de imobilizado, acima descritos da matéria controversa, motivo pelo qual abro a presente divergência em relação ao mesmo.

1. Glosas dos créditos calculados em relação a encargos de depreciação ou aquisição sobre bens do ativo imobilizado.

De início, visando evitar desnecessárias transcrições de lei, não houve negativa de parte da Fazenda em acatar a possibilidade, em abstrato, de tomada de créditos em relação aos encargos de depreciação e aquisições do ativo imobilizado. Ou seja, a Fazenda não fundamenta a sua decisão com a inexistência de direito (geral) a tal creditamento.

Por outro lado, as metodologias de creditamento (imediata ou rateada) também não foi objeto de nenhuma insurgência, seja pelo contribuinte, seja pela Fazenda.

A restrição ao creditamento, no caso concreto, decorreu do entendimento segundo o qual tais bens não estariam entre aqueles associados diretamente ao processo produtivo do

contribuinte. Ocorre que o contribuinte, além de ter descrito de forma detalhada o seu processo produtivo, planilhou a afetação de cada serviço/bem às fases ou etapas do processo fabril, e com isso provou o seu argumento jurídico.

Por outro lado, o parâmetro temporal de 12 meses, ou “por mais de um período” como referido no CPC 27 (Comitês de Pronunciamentos Contábeis), deve ser observado para fins de classificação de bens nessa categoria específica. É exigido, ainda na mesma norma do CPC, que o custo seja passível de adequada aferição e, adicionalmente, a probabilidade de benefícios econômicos pela sua aplicação ou uso.

“Ativo imobilizado é o item tangível que:

(a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e

(b) se espera utilizar por mais de um período. Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.

7. O custo de um item de ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se: (a) for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e (b) o custo do item puder ser mensurado confiavelmente.”

Analisando de forma detida a planilha das glosas, produzidas pela Receita Federal do Brasil à e-fl. 169 a 191 (depreciação e aquisição de imobilizado), verifico que todos os bens ali descritos ensejam a possibilidade de tomada de crédito.

Referidos itens estão indissociavelmente ligados à atividade econômica e ao processo produtivo descrito pelo contribuinte. Referidos itens estão indissociavelmente ligados à atividade econômica e ao processo produtivo descrito pelo contribuinte. São eles, exemplificativamente: medidores, conversores, bombas, amostradores, conversores, transformadores, válvulas, centrífugas, motores, agitadores, materiais de laboratório e controle, evaporadores, incubadores, microscópios, estufas, purificadores, fretes desses itens, câmaras de fluxo, destiladores, fornos mufla, sistemas variados de purificação, entre outros que, todos, se enquadram ao elemento temporal de vida esperada de um ativo não circulante (min. 12 meses).

Por outro lado, quando se verifica a fase e o bem aplicado, fica evidente que todos esses bens são essenciais e indispensáveis ao próprio processo produtivo. Existem uma série de verificações técnicas na área de controle de qualidade dos produtos em fase de produção que a despeito de constituir um subprocesso do principal, a produção depende, ela mesma, da verificação e análise química e física como elemento de liberação, inclusive, para a próxima etapa da produção.

Ao verificar os documentos em questão, restou evidente que as glosas são indevidas, uma vez que deixam de verificar a pertinência do bem com o processo produtivo, além

de desconsiderar por completo a necessidade de um verdadeiro encadeamento de ações e processos que integram o processo produtivo, mesmo que marginais, refutando por completo o adequado alcance daquilo que constitui a atividade econômica da contribuinte, conceito adequadamente tão amplo quanto as bases de incidência das contribuições sociais.

Nessa longarina, dou provimento parcial ao recurso voluntário para assegurar a tomada de créditos em relação aos encargos de depreciação ou aquisição sobre bens do ativo imobilizado.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Daniel Moreno Castillo

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Daniel Moreno Castillo

Com as devidas *venias*, acompanho o Douto voto do E. Conselheiro Relator em relação a todos os seus itens, salvo alguns itens, incluído os itens que tratam de glosas de material de embalagem para transporte e óleo diesel, acima descritos da matéria controversa, motivo pelo qual abro a presente divergência em relação aos mesmos.

1. PIS/COFINS. Não cumulatividade. Insumos. Conceito. Tema 779 do E. STJ.

Segundo o precedente repetitivo no Tema 779, o conceito de insumo para fins de aplicação da legislação tributária das contribuições sociais leva em consideração a relação de essencialidade entre insumo e a atividade econômica da empresa, e não entre o bem/produto e o conceito estreito de vinculação direta com a produção de bens ou prestação de serviços.

Vejamos o teor das teses firmadas nesse precedente vinculativo:

(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.** (destacamos)

O entendimento da tese é bastante claro e expresso no que tange ao parâmetro sobre o qual a questão da essencialidade deve ser aferida em relação a determinado item considerado como insumo. Esse parâmetro não é o envolvimento direto na fabricação de bem ou prestação de serviço, como definiu a DRJ, pois indevidamente limitado e restringe de forma

ilegítima a sistemática própria da não cumulatividade, que deve ter a “essencialidade ou a importância” aferida em razão da sua atividade e econômica principal.

Do voto proferido pelo Ministro Mauro Campbell Marques ao abordar a questão da relevância e essencialidade, pode se colher dois pontos fundamentais para a compreensão do alcance do comando proferido de forma qualificada pelo E. STJ.

“Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.” (e-fl. 25 do voto com destaques adicionados)

O primeiro elemento aborda a indispensabilidade da aplicação do determinado bem ou serviço para o atingimento adequado, sem perda de qualidade do produto em produção. Já a segunda informa de maneira clara que essa qualidade relativa ao processo de fabrico propriamente dita estende-se aos bens e serviços necessários à garantia da qualidade dos produtos fabricados para além da finalização da fase produtiva.

Não custa lembrar que, tratando-se de contribuições sociais aferidas pela sistemática base-base, quando da apuração de créditos, critérios de outros tributos que limitam a questão ao tributo-tributo acabam por gerar torção inaceitável da própria não cumulatividade em relação às contribuições. A abrangência da base de incidência das contribuições é muito mais ampla do que uma linha de produção, está associada à atividade econômica da empresa, carecendo de suporte jurídico a defesa de restrição da tomada de créditos a esse recorte restrito (linha de produção), sob pena de afronta à própria não cumulatividade e cometer-se excesso de exação.

1.1. Material de embalagem para transporte.

A Fazenda busca limitar a tomada de crédito de insumos indispensáveis à atividade econômica da recorrente, sob o pretexto de terem sido aplicados após a fabricação do bem, como no caso dos materiais de embalagem como *big bag*, *pallet* de madeira, caixa de papelão e filme de polietileno), justamente por restringir esse direito de creditamento à linha de produção (como costuma fazer no IPI), e não à atividade econômica, como deve ser incorrido para as contribuições.

Por outro lado, os materiais de embalagem são elementos essenciais para a preservação da qualidade do produto vendido, servindo de base e estrutura fixa para o transporte dos bens produzidos, preservando a estrutura composta de diversas caixas e integrando a unidade de despacho para transporte de forma indissociável com o produto.

Esse D. CARF já vem se posicionando dessa forma em muitos julgados, ainda que de fato exista forte divergência sobre a matéria. Vejamos o entendimento da Terceira Câmara dessa C. Terceira Seção:

Numero do processo: 10783.903310/2012-13

Turma: Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Mon Dec 16 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação: Mon Mar 09 00:00:00 UTC 2020

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008 **CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.**

Numero da decisão: 3302-007.861

Decisão: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator. (documento assinado digitalmente) Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente (documento assinado digitalmente) Raphael Madeira Abad - Relator Participaram do julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente), Corintho Oliveira Machado, Walker Araujo, Vinícius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green.

Nome do relator: RAPHAEL MADEIRA ABAD (destacamos)

Por esse motivo, entendo que o material de embalagem, ainda que aplicado em fase posterior à produção própria de bem a ser transportado, integra o conceito de insumo para fins de tomada de crédito, nos termos do artigo 3º das 10.637/2002 e 10.833/2003, aplicados pelo E. STJ.

As embalagens em geral, incluídas as destinadas ao transporte, visam viabilizar a chegada do produto final ao seu destino, assegurando a integridade estrutural e qualidade dos produtos pelo contribuinte fabricados, sendo por isso elemento essencial da atividade econômica.

Esses bens essenciais, sempre que se submetam à incidência nas entradas, ensejarão creditamento lícito por parte do contribuinte, como é o caso.

1.2. Glosas dos créditos calculados em relação ao óleo diesel utilizado como insumo.

O contribuinte recorrente argui que as glosas relativas aos créditos tomados do óleo diesel consumido guarda relação direta com o seu processo produtivo e, conseqüentemente, sua atividade econômica. Aponta como exemplo de máquina e equipamento específico, a pá carregadeira, equipamento que certamente é movido a óleo diesel.

Aduz que o óleo diesel também é utilizado nos seus equipamentos e máquinas fabris, ainda que os mesmos sejam primordialmente alimentados por vapor de água, além de apontar que outros equipamentos, principalmente relacionados ao processo de alimentação das caldeiras, cujo maquinário também consome óleo diesel.

Do cotejo entre as descrições do processo produtivo e demais descrições apresentadas pelo contribuinte, firmo convencimento segundo o qual assiste direito à tomada de créditos relativo ao consumo de óleo diesel. Assim entendo dada a relevância e essencialidade que os equipamentos, como a pá carregadeira, têm em relação ao processo produtivo.

Sem esse equipamento/máquina, que serve para movimentar biomassa que alimenta a caldeira do processo produtivo da recorrente, não há produção. A essencialidade dos demais equipamentos internos decorre da própria atividade desempenhada pelo contribuinte. O processo produtivo, os seus volumes de massa, e demais peculiaridades descritas pelo contribuinte, permitem identificar claramente que se trata de um gasto com a abastecimento de máquinas e equipamentos sem os quais a atividade econômica fica impossibilitada.

Nesse sentido, entendo que assiste razão ao contribuinte nesse ponto.

É como declaro o meu voto.

A Assinado Digitalmente

Daniel Moreno Castillo