



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



**Processo nº** 10925.000573/2009-10  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-006.180 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de maio de 2019  
**Recorrente** RENAR MÓVEIS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

DIREITO CREDITÓRIO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE.

Incumbe ao contribuinte que postula o direito creditório demonstrar a certeza e a liquidez do crédito reivindicado.

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

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

COFINS NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. EMBALAGENS PARA TRANSPORTE E APRESENTAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO.

Caracterizam-se como insumos geradores de crédito da não cumulatividade da Cofins as embalagens que sirvam cumulativamente para o transporte de produtos e para sua apresentação e acondicionamento.

COFINS NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. ENCARGOS DIVERSOS CONSTANTES DA FATURA DE ENERGIA ELÉTRICA. DIREITO CREDITÓRIO NÃO RECONHECIDO.

Não se caracterizam como insumos geradores de crédito da não cumulatividade da Cofins os diversos encargos constantes da fatura de energia elétrica como juros, multas, tributos e doações.

COFINS NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. DIREITO CREDITÓRIO DECORRE DO EMPREGO NO PROCESSO PRODUTIVO.

Caracterizam-se como insumos geradores de crédito da não cumulatividade da Cofins apenas as despesas com combustíveis e lubrificantes que sejam empregados efetivamente no processo produtivo da empresa, excluindo-se aqueles consumidos pela frota de veículos própria de empresa fabril.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para acolher o resultado da diligência, reconhecendo os créditos comprovadamente referentes a despesas com embalagens, e combustíveis e lubrificantes. O Conselheiro Tiago Guerra Machado acompanhou o relator pelas conclusões, no que se refere a combustíveis e lubrificantes, por entender haver carência probatória a cargo do postulante.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lázaro Antonio Souza Soares, Rodolfo Tsuboi (Suplente convocado), Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

## **Relatório**

Por medida de celeridade e economia processual, adoto parcialmente o Relatório constante da Resolução n.º 3803.000312 (fls. 719/724), por meio da qual o julgamento do presente foi convertido em diligência por este Colegiado:

*Esta Contribuinte transmitiu o Pedido de Ressarcimento n.º 31915.30007.031208.1.1.093497, em que solicita saldo credor de Cofins Não Cumulativa, relativa ao terceiro trimestre de 2008, no valor de R\$ 47.195,12, e o cumulou com a DComp n.º 35715.12903.171208.1.3.099862, na qual utilizou parcela do crédito no valor de R\$14.661,85.*

*Por meio do Despacho Decisório eletrônico de fl. 18, a DRF/Joaçaba manifestou-se pelo deferimento parcial do direito creditório, deixando de acatar (i) aquisições de embalagens destinadas 'em grande parte' ao transporte de produtos acabados; (ii) gastos com equipamentos de proteção individual (EPI); (iii) aquisições de serviços de transportes de documentos; (iv) despesas de parcelamento, multa, juros, doações e outros tributos incluídos no valor da despesa com energia elétrica; e (v) aquisições de combustíveis e lubrificantes consumidos por automóveis; tendo em conta o conceito de insumo previsto no § 5º do art. 66 da IN SRF n.º 247/2002, com as alterações promovidas pela IN SRF n.º 358/2003 e pelo § 4º do art. 8º da IN SRF n.º 404/2004.*

*Em manifestação de inconformidade apresentada, fls. 2/7, a Interessada alegou que:*

a) as embalagens, mesmo que possam ser consideradas como utilizadas apenas para o transporte de produtos industrializados e não como elementos promocionais, são insumos consumidos na fase final de industrialização (acondicionamento), ou seja, utilizados na linha de produção da Requerente;

b) a Autoridade administrativa incorreu em equívoco ao classificar as embalagens destinadas à apresentação do produto como sendo apenas de transporte. As embalagens glosadas objetivavam destacar o produto frente ao consumidor. As caixas de papel e papelão ondulado recebem a colagem de etiquetas que garantem o fim promocional, e os produtos são montados pelo próprio consumidor em sua residência.

c) quanto aos valores pagos a título de parcelamentos, multa, juros, doações e outros tributos incluídos no valor de despesa com energia elétrica, a Manifestante entende como incorreta a glosa, tendo em vista que esse custo foi efetivamente suportado por si, e os valores sofreram a incidência da Cofins.

e) em relação a aquisição de combustíveis e lubrificantes, afirmou que os mesmos são, de fato, utilizados no processo de fabricação. Como prova, a recorrente anexa plano de contas e balancetes mensais.

d) afirmou que não há na lei qualquer vedação restringindo o desconto de crédito de Cofins sobre as aquisições de insumos de materiais de embalagem. Aduz que a Lei n.º 10.833/2003, em seu artigo 3º, permite o desconto de créditos calculados sobre insumos necessários a obtenção de produtos elaborados pela contribuinte, em sentido amplo e sem restrições.

Em julgamento da lide, a DRJ/Florianópolis fixou o limite objetivo da lide destacando que a Manifestante contestara apenas parte dos valores não homologados, limitando suas alegações a defesa dos créditos em relação (i) a operações de aquisição de bens caracterizados como embalagens destinadas ao transporte de produtos acabados; (ii) aquisição de combustíveis e lubrificantes consumidos por automóveis; e (iii) despesas de multa, juros, correção monetária, encargos e outros tributos incluídos no valor da despesa com energia elétrica. Deixou de contestar (i) os valores não homologados referentes a créditos decorrentes de gastos com equipamentos de proteção individual (EPI); e (ii) aquisição de serviços de transportes de documentos.

Referiu que não estava aplicando a legislação do IPI para a definição de insumos, mas deixou claro que vislumbrava um paralelo entre esta e o novo regramento das contribuições em tela, pelo fato de esta ter estabelecido um conceito de insumo vinculado estreitamente ao conceito de industrialização. E para isso serviu-se, por analogia, do Parecer CST 65/79.

Nessa esteira não considerou como insumos passíveis de geração de créditos, aqueles que não estejam intrinsecamente associados ao processo produtivo da empresa produtora. Por igual lógica, não

*admitiu o dispêndio de depreciação de bens que, mesmo constantes do ativo imobilizado da pessoa jurídica, não estejam intrinsecamente associados ao processo produtivo do empreendimento.*

*As glosas então, compreenderam os créditos relativos a (i) aquisição de embalagens; (ii) despesas estranhas às aquisições de energia elétrica; e (iii) aquisição de combustíveis e/ou lubrificantes;*

*Cientificada da decisão em 13 de dezembro de 2011, irressignada, apresentou recurso voluntário, fls. 33/45, em 11 de janeiro de 2012, em que:*

*a) reitera o seu direito aos dispêndios relativos a juros, multas, doações, parcelamentos relativos a energia elétrica.*

*b) afirma que as embalagens que utiliza é individualizada por móvel que acondiciona, nelas contendo instruções de montagem, que é feita pelo próprio consumidor; assim, é parte do processo produtivo;*

*c) reputa equivocado o entendimento da Fiscalização quanto às despesas de combustíveis. Com exceção dos serviços diversos, lavagem de veículos, cujos valores afirma serem ínfimos e correspondem à menor parte do crédito, a Recorrente não se opõe a sua glosa. Afirma, ainda, que a planilha de fl. 209 (digital) demonstra as aquisições de combustíveis e lubrificantes consumidos exclusivamente no processo de fabricação.*

Trazido o feito a julgamento, este Colegiado o converteu em diligência às fls. 719/724 para que a unidade preparadora intimasse a contribuinte a apresentar planilhas e registros contábeis, de modo a se apurar o crédito da Contribuinte relativo aos dispêndios com embalagens e combustíveis utilizados direta ou indiretamente no processo produtivo, considerando-se o conceito de insumo estabelecido pelo STJ no REsp nº 1.246.317/MG e informando-se acerca de sua suficiência para extinguir o débito compensado.

Às fls. 793/801, foi juntada Informação Fiscal noticiando (i) a reversão da glosa referente às despesas com embalagens, mantida apenas a parcela de R\$ 398,08 relativa às aquisições de farinha de trigo, as quais obviamente não podem ser enquadradas como material de embalagem, tampouco como insumo; (ii) a reversão de R\$ 11.374,33 do total de R\$ 44.060,29 glosados em relação às aquisições de combustíveis e lubrificantes, mantida a glosa restante no valor de R\$ 32.685,96, relativa às aquisições de combustíveis e lubrificantes não utilizados no processo produtivo ou não comprovadas; (iii) a existência de crédito em favor da contribuinte no valor de R\$ 44.397,16; e (iv) a suficiência do crédito para quitar a compensação declarada.

Quando do retorno da diligência, em razão do relator original não mais integrar o colegiado, o processo foi distribuído ao Conselheiro André Henrique Lemos, o qual declarou seu impedimento às fls. 806, ao que o mesmo foi redistribuído à minha relatoria em 27/11/2018.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Relator.

### **Da admissibilidade**

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

### **Da preliminar**

A Recorrente alega que a decisão de 1ª instância teria sido proferida em ofensa aos princípios da verdade material e da ampla defesa, resultando no cerceamento de sua defesa, por terem sido desconsideradas as provas por ela apresentadas e indeferido o pedido de realização de diligência.

Tal alegação não merece prosperar, visto que o julgador de piso não deixou de apreciar qualquer das provas apresentadas. Antes, considerou-as insuficientes para fazer prova do direito reivindicado, conclusão que só se fez possível mediante análise das mesmas. E, em se tratando de direito creditório, a jurisprudência deste Conselho é pacífica no sentido de que incumbe ao sujeito passivo demonstrar a certeza e a liquidez do direito que lhe assiste, não se exigindo da autoridade julgadora a realização de perícias e diligências para produzir prova cujo *onus probandi* recaia originalmente sobre o contribuinte.

Vejam-se recentes e unânimes Acórdãos proferidos pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

*PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. COMPROVAÇÃO DO INDÉBITO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.*

*Em pedidos de restituição/compensação cabe ao contribuinte o ônus de comprovar a liquidez e a certeza de seu direito creditório.*

*(CSRF, 3ª Turma , Acórdão n.º 9303.008.389, sessão de 21/03/2019, Relator Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal)*

*DIREITO CREDITÓRIO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DEMONSTRAÇÃO DA PROVA. NECESSIDADE.*

*A retificação das DCTF e DCOMP após a emissão do Despacho Decisório, por si só, não é suficiente para a demonstração do direito creditório invocado. É ônus do interessado demonstrar a certeza e liquidez de seu crédito, apresentando os documentos e elementos de sua contabilidade que demonstram referido direito.*

*(CSRF, 3ª Turma , Acórdão n.º 9303.008.389, sessão de 19/09/2018, Relator Conselheiro Demes Brito)*

Não se está diante de tarifação (objetiva) de provas ou de excessivo apego ao formalismo, como alega a Recorrente, quando o julgador considera que determinada prova é incapaz de demonstrar o fato sobre o qual se funda o direito do interessado. Afinal, a prova não foi refutada por sua forma ou natureza, mas pela insuficiência na demonstração do fato probando (aquisição de insumos geradores de crédito).

Igualmente não se pode cogitar de ofensa à verdade material quando o interessado não se desincumbiu do ônus de produzir prova no seu interesse, a qual dependia

essencialmente de documentação que se encontrava em seu poder, optando por transferi-lo à autoridade administrativa.

Ainda assim, ante as manifestações da Recorrente e em apreço ao princípio da verdade material, o julgamento do processo foi convertido em diligência neste Conselho, sendo-lhe oportunizado produzir amplo material probatório de seu direito, conforme demonstram os termos e documentos de fls. 726/789.

Pelas razões expostas, voto por negar provimento à preliminar.

### **Do mérito**

A Recorrente se insurge contra as glosas efetuadas pela fiscalização e mantidas pela decisão recorrida em relação às seguintes rubricas, a serem tratadas separadamente: (i) despesas com embalagens, (ii) despesas com energia elétrica e (iii) despesas com combustíveis e lubrificantes.

Há de se ressaltar que a conversão do feito em diligência foi motivada pelo fato deste Colegiado ter entendido que o conceito de insumo utilizado pela fiscalização e pelo julgador de piso divergia daquele então insculpido pelo STJ no Resp n.º 1.246.317/MG, bem menos restritivo, o que resultou na reversão de parcela substancial das glosas por ocasião da realização da diligência.

Hoje, no âmbito da Administração Tributária federal, a matéria encontra disciplina no Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 5, de 17 de dezembro de 2018, que apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

#### **(i) Das despesas com embalagens**

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, foram glosados R\$ 42.196,32 de despesas com embalagens, visto que a fiscalização entendeu tratar-se de embalagens utilizadas exclusivamente para o transporte das mercadorias, não caracterizando embalagens de apresentação, entendimento confirmado pela decisão de primeira instância.

A Recorrente, a seu turno, alega que as embalagens podem ser consideradas de apresentação por serem utilizadas uma única vez, conterem informações de índole promocional, além de instruções para a montagem do produto, constituindo a parcela mais substancial dos custos com embalagens, não se prestando apenas ao transporte, conforme material fotográfico juntado à peça recursal.

Em diligência, informou a autoridade fiscal:

*Também verificou-se que a maioria dos materiais de embalagem glosados se enquadram no conceito de insumo descrito no voto da Resolução n.º 3803-000.312 – 3ª Turma Especial, visto que são consumidos na fase final da industrialização (acondicionamento), ou seja, utilizados na produção da Recorrente, conforme mostram as fotos (fls. 480/488), os esquemas dos móveis*

*e materiais de embalagem (fls. 657/667) e demais esclarecimentos que constam nos autos.*

*No entanto, a partir do arquivo apresentado “Relação dos materiais de embalagem.xls”, constante no Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável de fl. 770, constatou-se que foi relacionada aquisição de “farinha de trigo” como material de embalagem. Porém, obviamente, não é possível enquadrar a farinha de trigo como material de embalagem, nem tampouco como insumo, visto que não foi demonstrado que tal material integra o processo produtivo da empresa (fabricação de móveis).*

*Em razão do exposto, concluímos que da glosa total no valor de R\$ 42.196,32, deve ser revertida a glosa no valor de R\$ 41.798,24 relativa a aquisições de embalagens enquadradas no conceito de insumo, e mantida a glosa restante no valor de R\$ 398,08 relativa a aquisições de farinha de trigo não enquadradas como material de embalagem e nem como insumo. (grifo nosso)*

Tem-se pois que a glosa relativa às embalagens foi revertida por ocasião da diligência, exceto quanto à quantia de R\$ 398,08, especificamente por se referir a aquisição de produto identificado como farinha de trigo, estranho ao direito sobre o qual se fundam tais créditos por se tratar de empresa fabricante de móveis. Entendo, pois que, neste ponto, deve ser acolhido o resultado da diligência.

#### **(i) Das despesas com energia elétrica**

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, foram glosados R\$ 709,05 de despesas com energia elétrica, visto que não se tratavam efetivamente de despesas com eletricidade, mas de outros encargos constantes da fatura de energia, como multas, parcelamentos, doações, tributos e juros. A glosa foi mantida pela DRJ/Florianópolis sob o mesmo fundamento.

A Recorrente alega que a exclusão é indevida por haver suportado tais custos, os quais estão embutidos no custo dos produtos e por serem rubricas tributadas pela Cofins, uma vez que compõem a receita da concessionária de energia elétrica.

Verifica-se que tais rubricas sequer foram objeto de apuração por ocasião da diligência realizada, vez que o Colegiado, na Resolução nº 3803.000312, já antecipara entendimento no sentido de que *não guardam pertinência, inerência, essencialidade direta ou indiretamente com o processo produtivo, não se ajustando ao conceito acima estruturado.*

O entendimento é de se esposar. Tais despesas não se confundem com a energia elétrica em si, constituindo indubitavelmente custo da empresa e, por consequência, dos seus produtos, mas não insumo. Não guardam relação de essencialidade, não constituem elemento estrutural e inseparável do processo produtivo e sua falta não priva os produtos de qualidade, quantidade e/ou suficiência. Não decorrem do processo de produção em si, mas da operação da empresa genericamente considerada, a exemplo dos juros e multas decorrentes de atraso no pagamento da fatura.

Quanto a tais glosas, não merecem acolhida as razões da Recorrente.

### (iii) Das despesas com combustíveis e lubrificantes

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, foram glosados R\$ 44.060.29 de despesas com combustíveis e lubrificantes, por ter entendido a fiscalização que estes teriam sido consumidos com os veículos da empresa e sua lavagem, não se enquadrando no conceito de insumo.

A glosa foi mantida pela DRJ/Florianópolis sob o fundamento de que algumas despesas claramente não permitiriam o creditamento, como a lavagem de veículos, e de que a Recorrente não lograra êxito em identificar a natureza das demais aquisições de modo a permitir à autoridade verificar quais delas permitiriam o creditamento por se enquadrarem no conceito de insumo.

Em Recurso Voluntário, a empresa afirma não se opor à glosa realizada nas despesas com "serviços diversos" como a lavagem de veículos, reiterando que as demais despesas com combustíveis e lubrificantes são para consumo no processo produtivo, conforme planilhas, plano de contas e balancetes apresentados. Informa que possui apenas um veículo emplacado, o qual realiza transporte de matéria-prima para a fábrica e alguns fretes de produtos industrializados, sendo o combustível utilizado principalmente por máquinas, tratores, empilhadeiras e carregadeiras dentro da própria unidade fabril.

Em diligência, informou a autoridade fiscal:

*Os valores pleiteados conferem com os registrados na contabilidade da empresa. No entanto, verificou-se que alguns dos custos com combustíveis e lubrificantes não foram devidamente comprovados, conforme exposto a seguir.*

*Primeiramente, constatou-se que as notas fiscais de números 822, 866, 916 e 274136 referem-se a serviços de lavagens, lubrificações e filtros. Dessa forma, os custos vinculados a tais notas fiscais devem ser glosados, uma vez que evidentemente não se tratam de custos com a aquisição de combustíveis e/ou lubrificantes.*

*Também consideramos como não comprovados todos os custos com combustíveis e lubrificantes contabilizados no livro Diário com o histórico "Saídas Almojarifado", uma vez que tais custos decorrem de transferência de produtos dentro da própria empresa. Segundo o disposto no art. 3º, § 3º, incisos I e II, da Lei nº 10.833/2003, o direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País. Além disso, o art. 3º, § 1º, inciso I, da Lei nº 10.833/2003, estabelece que o crédito relativo a bens para revenda e a bens utilizados como insumo será apropriado no mês da aquisição.*

*Assim, para fins de apropriação dos créditos não-cumulativos de PIS e de Cofins, os custos com combustíveis e lubrificantes devem ser apropriados no mês da aquisição de pessoa jurídica domiciliada no País, e não no momento em que o insumo é disponibilizado para sua utilização dentro da empresa.*

(...)

*Ademais, não foram apresentados documentos comprobatórios (notas fiscais) relativos a "Saída Almojarifado", solicitados no Termo de Intimação Fiscal*

*n.º 306/2015. Em resposta à intimação (fls. 782/786) a contribuinte inclusive esclarece que não dispõe de documentos físicos (notas fiscais, remessas, etc) comprobatórios das operações referente a "Saídas Almojarifado" escrituradas no Livro Razão Analítico nas contas de custos com combustíveis e lubrificantes. Esclarece ainda que os valores contabilizados a título de "Saídas Almojarifado" correspondem ao custo dos produtos baixados do almojarifado e remetidos para consumo em diversos setores produtivos da contribuinte. Trata-se, portanto, de transferências internas de produtos, cuja aquisição de pessoa jurídica não foi comprovada.*

(...)

*Nessa linha, a partir das descrições apresentadas pela contribuinte, consideramos que os custos com combustíveis e lubrificantes consumidos pelos "Veículos" (Camioneta S10, Combi e Caminhão) não geram direito a crédito, uma vez que não guardam pertinência, inerência e essencialidade com o processo produtivo do contribuinte (fabricação de móveis), além de não serem aplicados diretamente na fabricação de bens para venda ou na prestação de serviços, conforme estabelece a IN SRF n 404/2004.*

*Assim, efetuadas as glosas dos custos com combustíveis e lubrificantes relativos aos veículos, conforme critérios expostos acima, a base de cálculo comprovada de créditos passa a ser de R\$ 11.374,33, conforme planilha abaixo:*

Tem-se pois que a glosa relativa às despesas com combustíveis e lubrificantes foi revertida parcialmente (R\$ 11.374,33) por ocasião da diligência, referente a combustíveis e lubrificantes empregados no maquinário da empresa, mantida a glosa restante no valor de R\$ 32.685,96, em parte pela não comprovação da natureza das operações e noutra por se tratar de combustíveis e lubrificantes não empregados no processo produtivo da empresa e, portanto, não enquadráveis como insumos.

Quanto às despesas não comprovadas, após as inúmeras oportunidades que teve a Recorrente de juntar documentação e formular esclarecimentos, inclusive em segunda instância administrativa, torna-se desproposado tecer maiores comentários ante o fato desta não ter sido capaz de se desincumbir do ônus probatório que lhe competia, devendo ser mantida a glosa dos créditos.

Quanto à glosa referente à combustíveis utilizados pelos veículos da empresa, faço remissão ao item 56 do Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 5, de 17 de dezembro de 2018, *in verbis*:

*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.* (grifo nosso)

Não merece reparo, portanto, o resultado da diligência constante da Informação Fiscal de fls. 793/801, o qual deve ser acolhido também neste ponto.

**Da conclusão**

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário e, no mérito,  
DAR PARCIAL PROVIMENTO ao mesmo.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli