



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



**Processo nº** 10925.902921/2012-82  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3202-001.729 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de maio de 2024  
**Recorrente** VIPOSA S.A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

**NULIDADE. MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO OCORRÊNCIA**

A vedação contida no art. 146 do CTN abrange os casos em que a autoridade fiscal, ao proceder a um novo lançamento em relação ao mesmo sujeito passivo, adota interpretação divergente sobre determinado dispositivo da legislação tributária utilizado em lançamento anterior. Pode ocorrer também quando pretende modificar o critério adotado de apuração do tributo, nos casos em que a própria legislação tributária permite diversas alternativas.

**NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.**

Os recursos administrativos apresentados pela recorrente, demonstrando compreensão da descrição dos fatos contida na autuação e enfrentando as imputações que lhe são feitas, afastam a alegação de nulidade por cerceamento de defesa, não restando caracterizado óbice ao exercício do direito de defesa. Inexistindo qualquer das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade da decisão.

**INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR.**

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

**PEDIDO DE RESSARCIMENTO/DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.**

Em pedidos de restituição/ressarcimento e em declarações de compensação, é do contribuinte o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez dos créditos pretendidos. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reconhecer o direito à apuração dos créditos das contribuições sobre as despesas incorridas com aquisição de pallets, para transporte de produtos acabados.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Onizia de Miranda Aguiar Pignataro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira, Jucileia de Souza Lima, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório do Acórdão recorrido:

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de crédito de COFINS nãoacumulativo/exportação, relativo ao 2º trimestre de 2008, no valor total de R\$ 400.177,86, para fins de Compensação de débitos de outros tributos e de Ressarcimento.

A Autoridade Fiscal decidiu reconhecer parcialmente o crédito pleiteado, no montante de R\$ 281.908,12, e, assim, homologar parcialmente as compensações efetuadas até o limite do crédito reconhecido, conforme consta no Despacho Decisório, às fls. 108 e parecer nº 1056 (fls. 110/131). A Autoridade Fiscal argumentou, em resumo, que:

1. em qualquer dos tipos de repetição, o ônus da prova compete ao contribuinte, entendendo-se por ônus da prova a apresentação de todos os documentos e esclarecimentos necessários à comprovação da existência e natureza do direito creditório pleiteado;
2. para confirmação dos valores declarados, foram efetuadas análises das memórias de cálculo, conferências físicas por amostragem de notas fiscais de entrada, onde foram levados em conta o valor das notas fiscais, os fornecedores, a descrição do produto constante na nota, a respectiva classificação CFOP e a sua relação com a prestação de serviço;
3. também foram realizadas consultas aos sistemas informatizados desta Secretaria, elaboradas planilhas para se verificar o correto enquadramento dos Códigos Fiscais de Operação (CFOP's) nas respectivas linhas do Dacon e realizadas conferências por amostragem dos totais declarados os livros do contribuinte, com o objetivo de detectar possíveis erros e/ou omissões;
4. acerca dos bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e/ou na prestação de serviços, somente foram enquadrados como insumos as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem de apresentação e quaisquer outros bens que sofrem alterações, e/ou serviços prestados por pessoa

jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; 5. gastos com a aquisição de combustíveis veículos (álcool e gasolina), maleta dello pasti, picareta Tramontina, pneu e câmara veículo, copo plástico, dentre outros, embora possam representar despesas usuais e necessárias as atividades desenvolvidas, não podem ser consideradas insumo para efeito de base de cálculo de créditos das contribuições, uma vez que não estão vinculados diretamente a produção dos bens ou a prestação de serviço; 6. a contribuinte computou em seus créditos a aquisição de insumo ou mercadorias sujeitas à alíquota zero, isentos ou não tributados os quais não dão direito a crédito; 7. nem todo o gasto com manutenção e reposição de bens gera direito a crédito de PIS e Cofins não cumulativa, mas, apenas aqueles gastos com reposição de partes e peças de valor reduzido e cujo tempo de vida útil seja inferior a um ano; 8. os créditos que venham a ser conferidos aos contribuintes de PIS e COFINS, em razão da aquisição de bens e serviços necessários para a manutenção de máquinas, cujo tempo de vida útil seja superior a um ano e, portanto, incorporados ao ativo imobilizado, devem ser calculados com base no valor da depreciação; 9. não se detectou quer nos registros mensais do DACON, quer nas planilhas de cálculo encaminhadas em resposta a intimação que lhe foi endereçada que a contribuinte tivesse estornado o crédito relativo as contribuições sociais não cumulativa em relação as compras devolvidas; 10. em pesquisa no arquivo digital "01 -Livros de registro de todas as notas fiscais saída", sob os Código Fiscal de Operação - CFOP 5.201 (devolução de compras para industrialização) e 6.201 (devolução de compras para industrialização fora do Estado), foram classificadas as operações que necessitam ser deduzidas ante a ocorrência do desfazimento das operações de compra ou parte deles, pela não utilização dos insumos que anteriormente haviam sido adquiridos para compor o processo de industrialização. 11. Os arquivo eletrônicos apresentados demonstram valores inferiores aqueles informados no DACON, portanto, houve glosa por falta de comprovação.

Cientificada da decisão (fl. 140), em 13/09/2013, a contribuinte apresentou, em 11/10/13, Manifestação de Inconformidade (fl. 02/31) contra o Despacho Decisório, que deferira parcialmente o crédito solicitado, alegando, basicamente, que:

1. erro de cálculo, foi efetuada glosa a maior no valor de R\$ 33.935,58;
2. a concessão de crédito tem intrínseca relação com o aspecto material da regra-matriz de incidência da contribuição (que é auferir receita, no caso, com a venda de um produto!), logo, igualmente, a interpretação do conceito de "insumo" para o PIS não-cumulativo também deve estar atrelada ao referido aspecto material;
3. deve ser considerado "insumo" para o PIS ou COFINS não-cumulativo todo e qualquer material/serviço empregado para a obtenção do referido resultado (obter receita), esteja ele ligado ou não ao processo produtivo;
4. a Lei, quando trata do regime misto de não-cumulatividade, vincula a concessão do crédito aos custos, despesas e encargos atinentes às receitas apuradas no regime não-cumulativo, logo, concede o crédito em razão do resultado receita (aspecto material da regramatriz de incidência);
5. não se figura escoreita a interpretação restritiva (integração, desgaste, etc, do material no processo produtivo) perpetrada no caso concreto no tocante ao conceito de "insumos";
6. se fosse assim, como explicar que entre os bens considerados "insumos" na legislação se incluem os combustíveis e lubrificantes, que não integram o produto final e tampouco estão sujeitos às referidas alterações?
7. não se pode afirmar simplista e categoricamente que o conceito de "insumos", para os fins da legislação do PIS tem a mesma dimensão dada pela legislação do IPI, pois, "insumos", para esse imposto, tem um significado técnico (sentido estrito), enquanto para o PIS tem um significado comum (sentido lato);
8. sobre o aproveitamento de crédito referente a insumos com alíquota zero mencionado no despacho decisório, discordou da situação levantada, pois as notas fiscais elencadas no despacho foram adquiridas com os impostos PIS e COFINS;
9. Nas contribuições, ao revés do IPI, a técnica empregada para elidir o efeito cumulativo é outra, conhecida como subtrativa indireta. Neste modal, o efeito cumulativo é afastado pelo crédito obtido com a aplicação da alíquota pertinente sobre o valor (de algumas) das despesas e custos essenciais ao desenvolvimento da atividade do contribuinte, não se levando em consideração a operação anteriormente realizada;
10. foram glosadas as despesas com

reformas e manutenção em máquinas, por utilizar uma interpretação de que esses itens vão acrescer a vida útil dos bens, mas nessas máquinas não é essa situação que ocorre, pois as peças que foram citadas no despacho têm em média a vida útil mais ou menos estabelecida em 2 a 4 meses; 11. os chamados pallets são utilizados pela empresa como material de embalagem. As peles de couros são embaladas e depois paletizadas a fim de que possam ser transportadas em containers e caminhões nas operações de exportação. Os “pallets” são usados como material de embalagem porque os couros wet blue seguem junto com eles até os destinatários no exterior e não retornam à empresa. 12. segue algumas fotos do processo produtivo para ajudar no esclarecimento da interpretação do procedimento adotado para essas peças de conservação e reparos e não como incorporação do ativo imobilizado, pois a expectativa dessas peças serem utilizadas por mais de doze meses não ocorre; 13. não há qualquer prova da autoridade fiscal no sentido de que tais serviços/peças de manutenção trarão vida útil superior ao exercício aos bens sujeitos a tal reparo. 14. embora não conste da DACON as devoluções foram consideradas na apuração contábil. A Requerente pede acolhimento da Manifestação de Inconformidade para admitir o ressarcimento integral do crédito pleiteado e homologação das Dcomps vinculadas. Requer ainda a realização da diligência no seu parque fabril para comprovação do prazo de vida útil dos bens relativos a partes e peças de manutenção glosadas. Em 14/01/2014 a interessada requer a juntada de laudo realizado pela empresa TECPAR sobre o prazo de vida útil das peças e sobre os pallets.

Em decisão unânime, a 16ª Turma da DRJ/RJO julgou improcedente o pedido da recorrente, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008 Matéria não Impugnada. Preclusão. Operam-se os efeitos preclusivos previstos nas normas do processo administrativo fiscal em relação à matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, ou em relação à prova documental que não tenha sido apresentada, salvo exceções legalmente previstas. Processo administrativo fiscal. Perícia A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá as diligências e perícias que considerar prescindíveis ou impraticáveis, fazendo constar do julgamento o seu indeferimento fundamentado. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008 Insumos. Crédito. Conceito. Não cumulatividade. Na definição de insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda somente serão incluídos quaisquer serviços e bens que sofram alterações, tais como: consumo; desgaste; dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o serviço que está sendo prestado e no bem ou produto que está sendo fabricado. Aquisições. Alíquota Zero. Crédito Vedado Operações com mercadorias sujeitas à alíquota zero não são submetidas à tributação do PIS/Cofins, para quem vende, nem, correspondentemente, geram direito à crédito, para quem compra. Alíquota Zero. Produtos Químicos. Cumulatividade. Quando a pessoa jurídica está sujeita à cumulatividade, não é tributada com alíquota zero a receita de venda dos produtos químicos classificados no Capítulo 29 da NCM e relacionados no Anexo I do Decreto nº 5.821/2006. Diante disso, não há vedação a apuração de crédito de não cumulatividade para a pessoa jurídica adquirente. Imobilizado. Reparos. Vida Útil. Acréscimo. Depreciação Se o acréscimo de tempo de vida útil da máquina ou equipamento for superior a um ano por conta dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças, as despesas devem ser incorporados ao ativo imobilizado, e o crédito será calculado mediante depreciação ou amortização pelo custo de aquisição. Insumos. Embalagem. O conceito de insumo abrange tão-somente a embalagem que agrega valor comercial ao produto através de sua apresentação e que objetiva valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional. A embalagem de transporte não se configura como insumo. Prazo de vida útil. Laudo. A legislação exige que a utilização de taxa diferente da estabelecida na norma deve ser suportada por laudo pericial do Instituto Nacional de

Tecnologia ou outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica Devolução de compras. Estorno de crédito. Ocorrendo a devolução de mercadorias que geraram crédito na aquisição, deve ser efetuado o estorno do crédito apurado. Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido.

Cientificada, a recorrente, em sede de recurso voluntário, reiterou os argumentos contidos na manifestação de inconformidade, requerendo que se reforme o Acórdão da 16ª Turma da DRJ/RJO.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Relatora.

Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Preliminar – mudança de critério jurídico e cerceamento de defesa

No que diz respeito ao art. 146 do CTN, a recorrente alega mudança de critério jurídico, tendo em vista que o despacho decisório havia enquadrado os “pallets” como sujeitos à depreciação. Ou seja, para a recorrente a decisão de primeira instância é nula na parte em que pretende aprimorar o lançamento, negando o direito ao crédito em relação aos “pallets”.

A adoção de novo critério jurídico é vedada, em defesa da segurança jurídica, com previsão expressa no Código Tributário Nacional, artigo 146, com a seguinte redação:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

No entanto, no Acórdão nº 3302006.113, sessão de 27/11/2018, o Relator Conselheiro Jorge Lima Abud, reproduziu em seu voto manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional no sentido de que:

"O mero silêncio administrativo não se confunde com adoção de critério jurídico pela autoridade administrativa. Perfilho o entendimento esposado nesses indigitados Acórdãos e acrescento que se aceitável a tese da recorrente, seria mister do Fisco manifestar-se sobre todas as condutas do contribuinte no período fiscalizado, sob pena de se interpretar qualquer omissão como reconhecimento tácito de validade de conduta, e mais, com atributos de "prática reiterada da administração", o que seria completo absurdo. Assim, não há que se falar em qualquer alteração de critério jurídico no lançamento a reclassificação fiscal em relação ao contribuinte.

Assim, concluo por afastar a tese defendida pelo Recorrente, visto que não houve alteração de critério jurídico pela administração.

A recorrente solicita também que a decisão de primeira instância seja declarada nula quanto tópico referente aos “imobilizados”, uma vez que a mesma cerceou o direito de defesa daquela ao não apreciar o laudo técnico juntado aos autos antes da sua prolação.

No presente caso, verifica-se que a recorrente solicitou laudo do Instituto de Tecnologia do Paraná (TECPAR), empresa pública, vinculada à Secretaria de Estado da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior do Paraná, atuando em pesquisa desenvolvimento tecnológico e inovação (fls. 176/205). Ocorre que o laudo foi elaborado após a decisão e apresentado após o prazo de apresentação da manifestação de inconformidade, portanto, deve ser analisada a possibilidade de juntada posterior. No entanto, verifica-se que não foi comprovada a ocorrência de nenhuma das hipóteses do §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Além disso, a recorrente solicitou ainda a realização da diligência/perícia no seu parque fabril para comprovação do prazo de vida útil dos bens relativos a partes e peças de manutenção glosadas. Ocorre que, para a fiscalização, a recorrente deveria comprovar que em 2008 utilizou prazos diferenciados baseado em laudo da época. Diante disso foi indeferido o pedido de diligência/perícia.

Assim, considerando que o indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Por outro lado, cabe destacar ainda que os itens glosados não são aqueles listados no laudo como de vida útil inferior a um ano. Ou seja, não há no laudo análise sobre o prazo de vida útil do cilindro, modulo EGBT, rolo descarnadeira, peças de reparo da divisora, cartucho, inversor, etc.

Entende-se, portanto, que o auto de infração veio acompanhado dos fundamentos fáticos e legais suficientes a certificar a regularidade de motivação e, também, para permitir à contribuinte o exercício do contraditório e da ampla defesa - na medida em que lhe foi possibilitada a formulação de argumentos e produção de provas no sentido de contrapor aos fatos apresentados pela fiscalização, o que veio a fazer tanto em sua impugnação quanto em todas as suas outras manifestações.

Ademais, verifica-se que não há no laudo análise sobre o prazo de vida útil do cilindro, modulo EGBT, rolo descarnadeira, peças de reparo da divisora, cartucho, inversor, etc.

Nesse sentido, volto a consignar que este PAF ofereceu a recorrente toda oportunidade de edificação probatória, de modo que teve todas as chances de produzir aquilo que entende por indispensável à garantia de seu direito.

Portanto, rejeito a preliminar de nulidade.

Mérito

Do conceito de insumos e o ressarcimento de crédito no mercado externo

Para fiscalização “combustíveis veículos (álcool e gasolina), maleta dello pasti, picareta Tramontina, pneu e câmara veículo, copo plástico, dentre outros não são considerados insumos para o fim de gerar crédito no âmbito da não-cumulatividade do PIS/Cofins, embora possam ser considerados necessários ao bom funcionamento da empresa, pois não sofrem desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou, então, porque o crédito que gera é apurado à parte (caso do imobilizado). Cabe ressaltar que combustíveis e lubrificantes apenas geram crédito quando são insumos, ou seja, não geram crédito, quando aplicados nos veículos do curtume”.

Por outro lado, a recorrente alega que o conceito de insumo deve ser entendido de forma mais ampla, pois a Lei, quando trata do regime de não-cumulatividade do PIS/Cofins, vincula a concessão do crédito a custos, despesas e encargos atinentes às receitas apuradas, logo, concede o crédito em razão do resultado receita (aspecto material da regra matriz de incidência). Desse modo, a mesma argumenta que não se figura escorreita a interpretação restritiva (integração, desgaste, etc, do material no processo produtivo) perpetrada no caso concreto no tocante ao conceito de "insumos".

No entanto, a regra geral que dispõe sobre o aproveitamento do crédito, instituída pelo art. 3º da Lei nº 10.637/03, para o PIS, e pelo art. 3º da Lei nº 10.833/04, para a Cofins, ambos atualmente com a mesma redação dada pela Lei nº 10.865/04:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3o do art. 1o ; (redação original revogada) I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação atual dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (...) II - bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes; (redação original revogada) II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação atual dada pela Lei nº 10.865, de 2004).

Da legislação citada verifica-se que não pode o termo “insumo” ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa para as atividades da empresa, mas, tão-somente, aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e não incorporados ao ativo imobilizado da empresa adquirente, sejam efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação ou produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviço.

Por outro lado, como já amplamente conhecido, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em 22.02.2008, o Superior Tribunal de Justiça decidiu, sob o rito de recursos repetitivos, que devem ser considerados insumos, nos termos do inciso II do art. 3º, citado e transcrito anteriormente, os custos e despesas que direta e/ou indiretamente são essenciais ou relevantes para a produção dos bens destinados à venda e/ou da prestação dos serviços vendidos.

Consoante à decisão do STJ:

“(…) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a impossibilidade ou a importância de determinado

item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

Ou seja, o conceito de insumo deve ser avaliado considerando os critérios da essencialidade ou relevância, em outras palavras considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

No entanto, sublinhe-se que não basta tecer considerações quanto ao correto conceito de insumos. É necessário que o sujeito passivo demonstre, com documentos probatórios suficientes e de forma analítica e individualizada, que cada aquisição vinculada aos créditos postulados se caracteriza, de fato, como insumo.

Há que se lembrar que, em processos que envolvem restituição, ressarcimento ou compensação de créditos tributários, é ponto incontroverso que o ônus da prova recai sobre o sujeito passivo. Assim, no caso dos autos, já em sua manifestação perante o órgão a quo, a recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da natureza, certeza e liquidez dos créditos postulados.

Como já assinalado, não basta que a recorrente sustente, em tese ou teoricamente, a subsunção de certos gastos ao conceito de insumos. É necessário que a mesma comprove, com documentos probatórios suficientes, de forma analítica e individualizada, que cada aquisição vinculada aos créditos postulados se caracteriza, no caso concreto, como insumo.

Assim, pelas razões acima expostas, não vejo como prosperar o pedido da recorrente.

#### Da alíquota zero

A fiscalização glosou créditos referentes a aquisição de insumo ou mercadorias sujeitas à alíquota zero. No entanto, a recorrente alega que a glosa resulta de confusão da sistemática de não-cumulatividade da COFINS com a do IPI.

Segundo a fiscalização, as operações com mercadorias sujeitas à alíquota zero não são submetidas à tributação do PIS/Cofins, para quem vende, nem, correspondentemente, geram direito à crédito, para quem compra.

No entanto, o artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Nesse sentido, a Receita Federal do Brasil recentemente consolidou as normas relativas à apuração, cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do PIS/Pasep, Cofins, PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação por meio da publicação da Instrução Normativa 2.121/2022, revogando a IN 1.911/2019.

Ocorre que, a recorrente, por seu turno, em interpretação própria, entende que haveria a possibilidade de crédito referente a aquisição de insumo ou mercadorias sujeitas à alíquota zero. Por outro lado, sublinhe-se que não basta tecer considerações acerca da referida interpretação. É necessário que o sujeito passivo demonstre, com documentos probatórios

suficientes e de forma analítica e individualizada, que cada aquisição vinculada aos créditos postulados se caracteriza, de fato, como insumo.

Assim, há que se lembrar que, em processos que envolvem restituição, ressarcimento ou compensação de créditos tributários, é ponto incontroverso que o ônus da prova recai sobre o sujeito passivo. Assim, no caso dos autos, já em sua manifestação perante o órgão a quo, a recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da natureza, certeza e liquidez dos créditos postulados.

Ou seja, não se pode ignorar que, no Processo Administrativo Fiscal (PAF), o ônus da prova encontra-se delimitado de forma expressa, dispondo o art. 16 do Decreto nº 70.235/1972. Assim, em conformidade com os dispositivos supra, tem-se que o ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito.

Portanto, pelas razões acima expostas, não vejo como prosperar o pedido da recorrente, devendo ser mantidas as glosas efetuadas pela Fiscalização quanto aos insumos adquiridos com alíquota zero das contribuições.

#### Dos imobilizados

Em relação às glosas efetuadas nas despesas com bens do ativo imobilizado, sucede igualmente caracterização insuficiente do ajuste do procedimento adotado pela recorrente aos critérios normativos previamente definidos. Isso porque a lei (tanto a que rege o PIS quanto a que rege a Cofins) limita a apuração do crédito, relativo a bens do imobilizado, àqueles equipamentos e máquinas efetivamente empregados na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços da Empresa.

Ou seja, bens do imobilizado que não tenham sido comprovadamente empregados na finalidade legalmente definida não podem gerar créditos do regime não cumulativo.

No entanto, a recorrente alega que “o apontamento dos referidos bens, data venia, é suficiente para gerar o direito ao crédito no caso, isso porque, em uma racionalidade empresarial, seria inadmissível deixar qualquer máquina, equipamento, etc., que compõem o ativo imobilizado sem qualquer utilização! É admitir que empresa labora buscando um prejuízo”.

Ocorre que, para a definição da regularidade dos creditamentos é preciso aferir a efetiva utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços da pessoa jurídica. Assim, ao contrário do que alega a recorrente, a mera listagem apontada pela mesma não se mostra suficiente para demonstrar e muito menos comprovar os encargos que lhe dariam direito a crédito.

Fato é que, a recorrente não cuidou de vincular cada bem do ativo imobilizado à atividade na qual este seria utilizado, assim como também não cuidou de fazer uma descrição detalhada e específica destes bens, por meio da qual fosse possível, eventualmente, aferir sua efetiva aplicação no processo produtivo da empresa.

Portanto, caberia a recorrente trazer em suas razões recursais argumentos específicos para cada item glosado, demonstrando sua utilidade no processo produtivo, apontando corretamente os documentos que comprovam seu direito e que seriam capazes de refutar

o motivo principal que fez a DRJ manter a glosa, qual seja, ausência de demonstração efetiva de aplicação dos bens do ativo imobilizado em sua atividade produtiva.

Nesse sentido, a breve e simplista menção feita pela recorrente no sentido de que o mero apontamento dos referidos bens, sem especificação efetiva dos itens glosados, não se presta a contradizer os fundamentos da decisão recorrida, tampouco demonstrar o direito perseguido pela mesma.

Isso porque, a impugnação formalizada deve ser instruída com os documentos em que fundamenta suas alegações, conforme disposto nos arts. 15 e 16, do Decreto nº 70.235/1972:

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

Art. 16. A impugnação mencionará: (...) III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui; (Redação dada 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).

Assim, bens do imobilizado que não tenham sido comprovadamente empregados na finalidade legalmente definida não podem gerar créditos do regime não cumulativo. Nesse sentido, resta, portanto, justificada a referida glosa.

#### Da utilização e classificação dos pallets

Verifica-se que foram glosados os créditos relativos a aquisições de pallets que são embalagens utilizadas para o transporte da mercadoria, por entender a fiscalização, não se integrarem aos produtos finais vendidos pelo sujeito passivo. No entendimento do fiscal, a legislação faz distinção entre aquelas embalagens incorporadas ao produto durante o processo de industrialização e aquelas outras incorporadas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam, por conta disso, precipuamente ao transporte dos produtos acabados.

No entanto, verifica-se que as fotos juntadas pela recorrente demonstram que as embalagens de transportes, como por exemplo, os pallets, garantem a integridade e a inviolabilidade dos seus produtos comercializados.

Isso porque os pallets utilizados no transporte das mercadorias, sendo que essas têm por finalidade a preservação e acondicionamento dos produtos acabados, como por exemplo, comercialização de sapatos. Nesse sentido, entendo que tais embalagens revestem-se da condição da essencialidade, um dos pressupostos do creditamento.

Considerando que tais embalagens de transportes (pallets) são indispensáveis para a manutenção, preservação e qualidade do produto. Aqui merecem as glosas serem revertidas. Isso porque o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado

item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, consoante entendimento já pacificado pelo STJ, no Recurso Especial no 1.221.170/PR.

Desta forma, voto por reverter a glosa em relação aos pallets.

Da devolução de Compras

Ocorrendo a aquisição de bens que geram crédito, o contribuinte apura o crédito respectivo, e ocorrendo a devolução da compra tal crédito deve ser estornado. No DACON o ajuste deve ser efetuado por meio de ajuste negativo. O crédito está vinculado à operação que o originou, ocorrendo o cancelamento da operação, não há mais o direito ao crédito.

No entanto, verifica-se que, a recorrente se restringe a repetir, em sede de recurso voluntário, os argumentos suscitados na manifestação de inconformidade, ou seja, o argumento que não prejuízo ao fisco, eximindo-se de rebater, com argumentos e provas específicas, as conclusões do colegiado a quo.

Diante disso, não tendo a recorrente apresentado elementos documentais suficientes para comprovação do seu direito, entendo que deve ser mantida a glosa.

Da alegação de erro de cálculo

A recorrente alega erro de cálculo, que teria havido glosa a maior, diante foram refeitos os cálculos destacando os valores glosados. No entanto, é possível constatar que não houve glosa a maior.

Isso porque, verifica-se que foi transferido crédito vinculado à receita de exportação no valor de R\$ 33.955,77 para período posterior (novembro/2008) conforme consta do parecer relativo ao processo 10925.902925/2012-61.

Observe-se que, novamente a recorrente se restringe a repetir, em sede de recurso voluntário, os argumentos suscitados na manifestação de inconformidade, eximindo-se de rebater, com argumentos e provas específicas, as conclusões do colegiado a quo.

Nesse cenário, não tendo a recorrente apresentado elementos documentais suficientes para comprovação do seu direito, entendo que deve ser mantida a decisão recorrida.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe provimento parcial apenas para reconhecer o direito à apuração dos créditos das contribuições sobre as despesas incorridas com aquisição de pallets, para transporte de produtos acabados.

(documento assinado digitalmente)

Onizia de Miranda Aguiar Pignataro

Fl. 12 do Acórdão n.º 3202-001.729 - 3ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10925.902921/2012-82