



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



**Processo nº** 10925.902924/2012-16  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3202-001.731 – 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 PIS/PASEP**

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

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.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITO.

Em regra, não geram créditos no regime da não-cumulatividade das contribuições as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. As aquisições de bens para revenda em operações que estão sujeitas à alíquota zero não geram direito ao crédito da contribuição não cumulativa, por força da vedação estabelecida pelo art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(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 PIS não cumulativo/exportação, relativo ao 3º trimestre de 2008, no valor total de R\$ 141.123,26, para fins de Compensação de débitos de outros tributos e de Ressarcimento (fls. 02 e ss).

A Autoridade Fiscal decidiu reconhecer parcialmente o crédito pleiteado, no montante de R\$108.852,63, e, assim, homologar parcialmente as compensações efetuadas até o limite do crédito reconhecido, conforme consta no Despacho Decisório, às fls. 02 e ss. 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 carros (álcool e gasolina), lubrificantes consumo diversos, luminária, materiais proteção, materiais reparos esteira, dentre outros, embora possam apresentar 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.

Cientificada da decisão (fl. 09), em 16/07/13, a contribuinte apresentou, em 18/07/13, Manifestação de Inconformidade (fl. 10 e ss) contra o Despacho Decisório, que deferira parcialmente o crédito solicitado, alegando, basicamente, que:

1. 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, e por tratar-se de produtos químicos e demais insumos utilizados nos processos operacionais de curtimento e preparação dos couros foi apropriado à compra utilizando assim os valores como base de crédito a serem ressarcidos; 2. 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 Original Processo 10925.902924/2012-16 Acórdão n.º 12-75.099 DRJ/RJO Fls. 107 4 têm em média a vida útil mais ou menos estabelecida em 2 a 6 meses; 3. 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; 4. a empresa terceiriza uma parte do processo produtivo dos cabedais, todas as partes/componentes do cabedal são enviadas e adquiridas pela Viposa, o atelier como são chamados fazem a industrialização dessas partes transformando em cabedal propriamente dito, e nos cobram pela prestação dos serviços.

A Requerente pede acolhimento da Manifestação de Inconformidade para admitir o ressarcimento integral do crédito pleiteado e homologação das Dcomps vinculadas.

Em decisão unânime, a 17ª Turma da DRJ/RJO julgou improcedente o pedido da recorrente, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008 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. 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. 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 17ª 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.

Do conceito de insumos

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".

Cabe iniciar com as leis de regência das contribuições.

Lei nº 10.637/2002

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...);

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;

(...);

Lei nº 10.833/2003

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...);

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;

(...);

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

(...).

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

(...).

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;

(...).

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.

Nesses exatos termos que serão analisadas as matérias a seguir.

Dos insumos com 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.

Em relação ao imobilizado, verifica-se que máquinas e equipamentos adquiridos do ativo permanente de outras pessoas jurídicas não são submetidas à tributação do PIS/Cofins, para quem vende, nem, correspondentemente, geram direito à crédito, para quem compra. Neste último ponto, a legislação resta expressa nos arts. 1º e 3º das leis 10.637 e 10.833. Observe-se, por exemplo, a Lei nº 10.833/03:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014)(Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas: I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero); II - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014)(Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

(...)

Art. 3º:

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (...)  
II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004).

Nesse sentido, 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 capaz 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.

Assim, 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 n.º 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 possuir; (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei n.º 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.

#### Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário, e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Onizia de Miranda Aguiar Pignataro

Fl. 9 do Acórdão n.º 3202-001.731 - 3ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10925.902924/2012-16