



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10935.004753/2010-87  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3003-001.938 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 22 de julho de 2021  
**Recorrente** BRESOLIN INDUSTRIA E COMERCIO DE MADEIRAS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/06/2009

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS é aquele em que os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) **essencialidade ou relevância** com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) **aferição**, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

PIS E COFINS. CRÉDITOS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS QUE GERAM DIREITO A CRÉDITO. FRETES. COMBUSTÍVEIS. IMPOSSIBILIDADE

Os gastos com aquisição de óleo diesel consumido nos caminhões utilizados na entrega dos produtos vendidos ao mercado interno se referem a atividades posteriores à finalização da elaboração do produto integrantes da operação de venda da empresa, não se enquadrando no conceito de insumo para fins creditamento. A permissão para apropriação de créditos calculados sobre aquisição de combustíveis e lubrificantes é válida apenas no caso de produção de bens ou prestação de serviços, conforme no inciso II do art. 3º das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003. Já o creditamento do frete em operações de venda previsto nos art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03 deve ser limitado a gastos com pessoas jurídicas que tenham sido tributadas pelas contribuições, não se aplicando o dispositivo a gastos próprios com combustíveis e lubrificantes utilizados na entrega de mercadorias.

PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS.

Não geram direito a crédito das contribuições não cumulativas as despesas com combustíveis quando não restar comprovado que esses foram consumidos nos veículos utilizados na atividade-fim da pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Votou pelas conclusões o Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antonio Borges, Lara Moura Franco Eduardo, Muller Nonato Cavalcanti Silva e Ariene D Arc Diniz e Amaral.

## Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

A interessada acima qualificada apresentou Pedido Eletrônico de Ressarcimento de PIS/PASEP não cumulativa - Exportação, referente aos quatro trimestres de 2007 e 2008 e 1º e 2º trimestre de 2009, por meio dos PER/DCOMP listados à fl. 861, no montante de R\$ 97.743,62.

Vinculadas aos pedidos de ressarcimento, a contribuinte transmitiu as Declarações de Compensação – DCOMP listadas à fl. 862.

A fim de analisar o direito creditório pleiteado, foi efetuado procedimento fiscal de diligência pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Cascavel/PR, no qual foram enviadas intimações solicitando esclarecimentos e documentos à contribuinte.

Após a análise dos documentos e informações apresentados, foi proferido o Despacho Decisório de fls. 869 a 875, o qual deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento e homologou as compensações até o limite do crédito deferido.

O despacho decisório, fundamentou-se nas conclusões do termo de Informação Fiscal de fls. 824 a 834, o qual, em síntese, alegou que:

1 - o objeto social da empresa fiscalizada é "Agroindustrialização de móveis com predominância em madeira, exportação de móveis e importação de matérias primas, máquinas e equipamentos, manejo da agricultura, pecuária, cultivo de florestas exóticas e nativas". Ainda informa que o processo produtivo contempla as etapas de Serraria, Estufa, Beneficiamento e Fábrica;

2 - glosou parte das exportações não comprovadas, ajustando o rateio proporcional às vendas do mercado externo e interno;

3 - o óleo diesel utilizado é empregado como material secundário em todas as etapas da industrialização, mais precisamente, como combustível em empilhadeiras e carregadeiras utilizadas no transporte interno de matéria-prima e insumos, caminhões utilizados para entrega de produtos no mercado interno, furgões para o transporte de insumo dos fornecedores para a fábrica e, por fim, em veículos de propriedade de empreiteiros para transportar toras das áreas de reflorestamento da empresa para o pátio da fábrica;

4 - o crédito do combustível só seria possível se consumido ou aplicado diretamente sobre o produto em fabricação, na estrita acepção do conceito de insumo previsto no art. 8º, §4º, I, "a", da IN SRF 404/2004;

5- os gastos com "papel-toalha" e "papel A4" foram glosados por não manter compatibilidade com o conceito de insumo previsto na legislação.

Cientificada do despacho decisório em 18/08/2011 (fl. 869), a contribuinte apresentou, em 02/09/2011, a manifestação de inconformidade de fls. 885 a 895, alegando, em suma, que:

1 - o conceito de insumo da IN SRF 404/2004 restringe o crédito da COFINS às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem aplicados diretamente na produção dos bens. Entretanto, o art 3º da lei 10.833/2003 prevê que bens e serviços, inclusive combustíveis utilizados na produção de bens, se caracterizam como insumos e geram direito à apuração de créditos;

2 - é ilegal a aplicação do conceito de "insumos" da legislação do IPI, conforme fez o despacho decisório ao valer-se da IN SRF 404/2004;

3 - o critério que se mostra consentâneo com a base material do PIS "receita" é o adotado pela legislação do imposto de renda, em que os custos e as despesas necessárias para a realização das atividades operacionais da empresa podem ser deduzidos;

4 - conforme excertos transcritos abaixo do "Termo de Informação Fiscal", a Manifestante produz e exporta móveis de madeiras, sendo matéria-prima inaugural do processo produtivo as toras de pinus, eucalipto e araucária. O óleo diesel (combustível) é empregado como material secundário em todas as etapas da industrialização (serraria, estufa, beneficiamento e fábrica), sendo utilizado como combustível em diversos veículos no transporte interno da matéria-prima e entrega dos produtos no mercado interno;

5 - estando o óleo diesel (combustível) intrinsecamente ligado ao processo produtivo dos bens exportados pela Manifestante, este se caracteriza como custo de produção, e, portanto, nos termos da fundamentação anterior, se enquadra no conceito de insumos do PIS/PASEP.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) julgou improcedente a manifestação de inconformidade com base na seguinte ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/06/2009

**GASTOS COM COMBUSTÍVEL UTILIZADO EM ETAPA POSTERIOR AO PROCESSO PRODUTIVO.**

Os gastos referentes aos veículos da frota própria, utilizados na distribuição de produtos revendidos entre os estabelecimentos do revendedor e do comprador, não são considerados insumos e não se enquadram na previsão legal de fretes para fins de creditamento das contribuições.

**PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.**

O ônus da prova do crédito tributário pleiteado em pedido de ressarcimento é da contribuinte. Não sendo essa prova produzida nos autos, indefere-se o pedido.

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado, no qual reproduz, na essência, as razões apresentadas por ocasião da manifestação de inconformidade quanto ao mérito do seu direito creditório.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Marcos Antonio Borges, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias, portanto dele toma-se conhecimento.

A recorrente contesta as glosas sobre a aquisição de “combustíveis e lubrificantes – óleo diesel”, que foram empregados no processo industrial dos produtos exportados (Ex. empilhadeiras e carregadeiras) e utilizado como insumos para o transporte próprio dos produtos no mercado interno (frota própria).

### I - Do conceito de insumos

A discussão travada no cenário jurídico acerca das contribuições para o PIS e para COFINS se refere aos créditos passíveis de aproveitamento para fins de apuração das contribuições ante o teor do inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

A discussão tem se balizado na amplitude do conceito de insumo expresso na norma como fundamento para fins de creditamento de PIS/Pasep e da Cofins.

O dispositivo em exame é o inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, assim expresso (os destaques são nossos):

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;

Não obstante a discussão acerca da conceituação do termo “insumos” na doutrina e da jurisprudência administrativa, sobreveio a decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, que definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

O acórdão proferido foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.
4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Do julgamento acima, restou decidido que o conceito de insumos, no âmbito do regime não-cumulativo, abarca todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's n.º 247/2002 e 404/2004. Observa-se, portanto, que o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

Da posição firmada pelo STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, exsurge, de forma clara, a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade que determinada empresa desempenha.

Passo a análise das glosas referidas no Recurso Voluntário.

## II – Despesas com combustíveis;

Quanto as glosas com combustíveis referidas no Recurso Voluntário, vejamos o que dispõe os artigos da Lei 10.833/2003, que repetem basicamente o que dispõe a Lei 10.637/2002, que tratam do creditamento de PIS e Cofins:

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; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

Como visto, a lei permite que se incluam no cálculo do crédito as aquisições de bens adquiridos para revenda e de insumos utilizados na prestação de serviços, na produção ou fabricação de bens destinados à venda, e que incluem o custo dos bens adquiridos e dos insumos, os gastos com o transporte destes bens e insumos e os gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados neste transporte, desde que tenha havido a cobrança da contribuição na sua aquisição, por força do art. 3º, §2º, inc. II, da Lei 10.833/2003 e da Lei n.º 10.637, de 2002, com redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004, então, em princípio, poderiam ser admitidos os créditos com os gastos de combustíveis consumidos nos veículos utilizados na atividade-fim da pessoa jurídica.

Por outro lado, conforme definido na decisão do STJ, o conceito de insumos abrange os custos de aquisição e custos de transformação que sejam inerentes ao processo produtivo e não apenas genericamente inseridos como custo de produção, e que atendam aos critérios da essencialidade e relevância, permanecendo válida a vedação à apuração de crédito em relação a combustíveis consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço.

Segundo o consta no despacho decisório, foi glosada da base de cálculo dos créditos a totalidade das entradas registradas sob o título de "óleo diesel" por entender que o crédito do combustível só seria possível se consumido ou aplicado diretamente sobre o produto em fabricação, na estrita acepção do conceito de insumo.

Já a decisão recorrida entendeu que parte do óleo diesel consumido nas empilhadeiras e pás carregadeiras poderia se enquadrar no conceito de insumo abordado pelo STJ, porém, uma parcela do óleo diesel que é consumida nos caminhões utilizados na entrega dos produtos vendidos ao mercado interno não se caracteriza como insumo utilizado no processo produtivo, mas sim, como gasto com frete, uma etapa posterior à conclusão do processo produtivo, mas que não se enquadraria no inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833/03, por se tratar de transporte feito por conta própria da pessoa jurídica revendedora e não transporte pago a terceiros na operação de venda como se refere o inciso retrocitado.

A Recorrente alega ter direito ao crédito dos gastos sobre o óleo diesel (combustível) utilizado como insumo para o transporte próprio dos produtos, com base na legislação de regência das contribuições e na jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

De acordo com o relato inicial do processo produtivo (fls. 533-539), o óleo diesel é empregado como material secundário em todas as etapas da industrialização. Intimada a prestar maiores esclarecimentos sobre sua utilização, a interessada informou que o óleo diesel é utilizado como combustível em diversos veículos, tais como empilhadeiras e carregadeiras empregadas no transporte interno de matéria-prima e insumos, caminhões utilizados para entrega de produtos no mercado interno, furgões para o transporte de insumo dos fornecedores para a fábrica e, por fim, em veículos de propriedade de empreiteiros para transportar toras das áreas de reflorestamento da empresa para o pátio da fábrica.

Ao ser questionada na intimação de fls. 542 se há controle do consumo do óleo diesel em cada etapa de fabricação, a contribuinte informou à fl. 558 que controla apenas o saldo do consumo de óleo diesel em litros e que o consumo por máquina ou veículo não é efetuado.

Não obstante a decisão recorrida entender que poderiam ser admitidos os créditos com parte do óleo diesel consumido nas empilhadeiras e pás carregadeiras, pelo fato do contribuinte não ter se desincumbido de fazer essa discriminação quanto aos gastos com combustíveis, a Instância *a quo* manteve a glosa na sua totalidade.

De fato, em sede de ressarcimento/compensação compete ao contribuinte o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito, consoante a regra basilar extraída do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), artigo 373, inciso I:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

(...)

Ou seja, é o contribuinte que toma a iniciativa de viabilizar seu direito à compensação, mediante a apresentação da PERDCOMP, de tal sorte que, se a RFB resiste à pretensão do interessado, não homologando a compensação, incumbe a ele, o contribuinte, na qualidade de autor, demonstrar seu direito.

De igual forma é o entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, nos seguintes termos:

"...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações."(grifos meus)

Conforme jurisprudência majoritária do CARF e da posição firmada recentemente pelo STJ, a comprovação no caso do direito creditório referente a revisão de créditos da não-cumulatividade da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS revela a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade que determinada empresa desempenha.

Nesse contexto, a instrução probatória ganha sensível importância, pois, em cada caso e para cada despesa, deverão ser demonstradas a relevância e a essencialidade dos gastos para atividade empresarial desenvolvida. Em cada caso concreto, a subsunção de um determinado gasto ao conceito de insumos deverá ser pautada pela análise da sua essencialidade e/ou relevância para a atividade produtiva ou de prestação de serviços, levando-se em consideração a natureza da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

As glosas foram efetuadas por não se enquadrarem no conceito de insumos previsto para as contribuições não cumulativas, entendimento esse mantido em parte na decisão recorrida, considerando ainda que o gasto com o óleo diesel consumido nos caminhões utilizados na entrega dos produtos vendidos ao mercado interno não se enquadraria no inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833/03, por se tratar de transporte feito por conta própria da pessoa jurídica revendedora e não transporte pago a terceiros na operação de venda como se refere o inciso retrocitado.

A recorrente por sua vez possui entendimento diverso, considerando que o contribuinte realiza a prestação do serviço de transporte próprio dos produtos comercializados, o que lhe daria o direito ao creditamento pelos bens utilizados como insumo na prestação de serviços, incluindo no conceito desses bens os combustíveis e lubrificantes, conforme disposição do inciso II do artigo 3º das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002.

Como visto, conforme definido na decisão do STJ, o conceito de insumos abrange todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, permanecendo válida a vedação à apuração de crédito em relação aos gastos efetuados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

Pelo Contrato Social a empresa possui o seguinte objeto social:

**CLÁUSULA QUARTA - OBJETO SOCIAL:** A sociedade tem por objeto a exploração no ramo de: Agroindustrialização de Móveis com Predominância em Madeira, Exportação de Móveis e Importação Matérias Primas, Máquinas e Equipamentos, Manejo da Agricultura, Pecuária, Cultivo de Florestas Exóticas e Nativas.

No caso, se trata de uma empresa agroindustrial, cuja atividade econômica precípua é a industrialização de madeira. Dentre as glosas citadas, necessário se faz verificar a sua relação efetiva com o processo produtivo, vedadas aquelas cuja utilização se dê nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica, atendendo ainda aos critérios da essencialidade e relevância, conforme o conceito de insumo para aproveitamento de crédito de PIS e COFINS adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, acima já tratado.

Quanto ao gasto com o óleo diesel consumido nos caminhões utilizados na entrega dos produtos vendidos ao mercado interno, entendo que tais despesas não se enquadram no disposto no inciso II do Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por não se subsumir ao conceito de insumo, visto que trata-se de transporte de produtos acabados, ou seja efetuadas posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda, bem como, considerando-se o objeto social do contribuinte não se apresentam como essenciais ou relevantes à produção dos bens ou dos serviços prestados.

Nesse mesmo sentido tem sido o entendimento da Receita Federal do Brasil, especialmente exarado no Parecer Normativo nº 5, de 17 de dezembro de 2018, conforme trecho que abaixo transcrevo:

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.

Resta verificar a possibilidade dessa despesa se enquadrar no disposto no inciso IX do mesmo Art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Poderia se aventar a possibilidade de classificação dos combustíveis utilizados na entrega de mercadorias revendidas como “frete na venda”, por aplicação analógica do art. 3º, IX, da Lei n.º 10.833, de 2003.

Essa matéria foi analisada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), entendendo-se pela sua impossibilidade, sob o entendimento que o referido dispositivo deve ser interpretado de maneira restritiva, limitando o creditamento aos gastos com frete pago a terceiros que, por sua vez, como pessoas jurídicas, tenham sido tributadas pelas contribuições, não se aplicando o dispositivo a gastos próprios na entrega de mercadorias.

Neste sentido colaciono o entendimento expresso nos seguintes acórdãos:

Acórdão n.º 9303-009.679:

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

Ano-calendário: 2010, 2011

CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO.

Restando claro nos autos que os gastos com aquisição de óleo diesel, se referem a atividades posteriores à finalização da elaboração do produto integrantes da operação de venda da empresa, conclui-se que eles não se enquadram no conceito de insumo para fins creditamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2010, 2011

CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO.

Restando claro nos autos que os gastos com aquisição de óleo diesel, se referem a atividades posteriores à finalização da elaboração do produto integrantes da operação de venda da empresa, conclui-se que eles não se enquadram no conceito de insumo para fins creditamento.

Acórdão n.º -9303-010.721

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

Período de apuração: 01/04/2005 a 29/04/2006

COFINS. CRÉDITOS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS QUE GERAM DIREITO A CRÉDITO. FRETES. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. IMPOSSIBILIDADE A permissão para apropriação de créditos calculados sobre aquisição de combustíveis e lubrificantes é válida apenas no caso de produção de bens ou prestação de serviços, conforme no inciso II do art. 3º das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003. O creditamento do frete em operações de venda deve ser limitado a gastos com pessoas jurídicas que tenham sido tributadas pelas contribuições, não se aplicando o dispositivo a gastos próprios com combustíveis e lubrificantes utilizados na entrega de mercadorias.

Reproduzo trecho do voto do acórdão n.º 9303-009.679, no qual consta a impossibilidade do aproveitamento do crédito relativo aos gastos próprios com combustíveis e lubrificantes utilizados na entrega de mercadorias, o qual adoto como razão de decidir;

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. Em que pese a Recorrente ter se insurgido genericamente contra o conceito de insumo, pela análise das peças dos autos, encontra-se em discussão a aplicação do conceito de insumo quanto aos gastos com aproveitamento de créditos na **aquisição de óleo diesel, contabilizados na conta contábil 3.1.2.02.053 - combustíveis e lubrificantes, utilizados em veículos que faziam a entrega das mercadorias vendidas pela própria recorrente.**

(...)

Como é cediço, muito embora não seja adequada a restrição do conceito de insumo às definições de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem da legislação do IPI, também não se pode ampliar tal noção de forma a permitir o abatimento de toda e qualquer despesa necessária à mera manutenção da atividade empresarial e ao simples funcionamento ordinário das empresas, sob pena se permitir a dedução de gastos ligados à atividade-meio, e não à atividade-fim. (despesas operacionais, no conceito do art. 290 e 299 do RIR). Apenas darão direito ao crédito aquilo que for empregado diretamente na produção do bem ou prestação de serviço, cuja operação de venda originou a receita tributada pelo PIS/PASEP e pela COFINS.

Desta forma, restando claro que os gastos se referem a atividades posteriores à finalização da elaboração do produto, integrantes da operação de venda da empresa, não se enquadram no conceito de insumo para fins creditamento.

Adicionalmente, registrando que, nem na decisão recorrida, nem no recurso especial ou no paradigma, há referência à possibilidade de classificação dos combustíveis utilizados na entrega de mercadorias revendidas como “frete na venda”, por aplicação analógica do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, afasto também sua eventual aplicação.

A seguir, encontra-se reproduzido o referido dispositivo:

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

...

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

Apenas para fins de esclarecimento, registro o entendimento que o dispositivo deve ser interpretado de maneira restritiva, limitando o creditamento aos gastos com frete pago a terceiros que, por sua vez, como pessoas jurídicas, tenham sido tributadas pelas contribuições, não se aplicando o dispositivo a gastos próprios na entrega de mercadorias.

No mais, acompanho a decisão recorrida quanto a possibilidade do creditamento do combustível consumido nas empilhadeiras e pás carregadeiras pois, no caso da atividade agroindustrial exercida pela recorrente, as empilhadeiras e pás carregadeiras são empregadas direta ou indiretamente no processo produtivo, não se vislumbrando a sua utilização nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica, atendendo ainda aos critérios da essencialidade e relevância, conforme o conceito de insumo para aproveitamento de crédito de PIS e COFINS adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, acima já tratado.

No entanto, pelo que consta nos autos, não há um controle do consumo do óleo diesel em cada etapa de fabricação, sendo que a contribuinte informou que controla apenas o saldo do consumo de óleo diesel em litros e que o consumo por máquina ou veículo não é efetuado.

Desta forma, além do entendimento de que a parcela dos gastos com o óleo diesel consumido nos caminhões utilizados na entrega dos produtos vendidos ao mercado interno não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições e não se enquadraria no inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833/03, não gerando direito à crédito, não restou

comprovado em relação as demais parcelas em que se poderia aventar o enquadramento como insumos que o combustível (óleo diesel) foi efetivamente consumido nos veículos utilizados na atividade-fim da pessoa jurídica.

Nos pedidos de ressarcimento/compensação, o ônus de provar a certeza e liquidez do valor pleiteado/compensado é do reclamante, neste caso, do contribuinte. As normas legais, a Lei n.º 13.105/2015 (novo CPC), art. 373, inciso I, e a Lei n.º 9.784/1999, art. 36, preveem que cabe ao interessado provar os fatos que alega.

Assim, apesar da contribuinte prestar esclarecimentos sobre a utilização do óleo diesel, não há nos autos essa discriminação no aproveitamento de crédito quanto aos dispêndios relacionados com despesas de combustíveis, devendo ser mantida essa glosa na sua totalidade.

#### CONCLUSÕES

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo as glosas referentes as despesas com combustíveis.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges