



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 11020.720073/2008-65  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3002-000.575 – Turma Extraordinária / 2ª Turma  
**Sessão de** 23 de janeiro de 2019  
**Matéria** PIS NÃO CUMULATIVO. RESSARCIMENTO.  
**Recorrente** SAN MARINO (CHIES CHIES E CIA LTDA)  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

CESSÃO ONEROSA DE CRÉDITO DE ICMS A TERCEIRO. BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores recebidos a título de cessão onerosa a terceiros de créditos de ICMS provenientes de exportação não fazem parte da base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme o que restou decidido pelo STF, com repercussão geral, no julgamento do RE 606.107/RS.

PIS NÃO CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMO.

Na sistemática de apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e Cofins, geram créditos os bens adquiridos para revenda e os bens/serviços utilizados como insumos; sendo considerados insumos os dispêndios que mantenham relação direta com o processo produtivo e que, simultaneamente, satisfaçam a condição de essencialidade, quando submetidos ao teste de subtração. Para além dos insumos, somente geram direito ao creditamento as hipóteses relacionadas no rol taxativo do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. EMPILHADEIRAS. UTILIZAÇÃO APÓS O PROCESSO PRODUTIVO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não se enquadram no conceito de insumo as despesas incorridas após findo o processo produtivo, que não estejam elencadas nas exceções do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

MANUTENÇÃO MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DESPESAS. FALTA COMPROVAÇÃO DA UTILIZAÇÃO NO PROCESSO PRODUTIVO E DA SUA ESSENCIALIDADE. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. ÔNUS DA PROVA.

A não comprovação de que determinadas despesas mantenham relação direta com o processo produtivo e que, simultaneamente, satisfaça a condição de essencialidade, impede o creditamento. É do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito pleiteado.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, tão somente, para excluir as receitas decorrentes da cessão de créditos de ICMS a terceiros da base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS. Vencidos os conselheiros Alan Tavora Nem e Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, que lhe deram provimento integral.

*(assinado digitalmente)*

Larissa Nunes Girard - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Alan Tavora Nem e Carlos Alberto da Silva Esteves

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário contra o Acórdão nº 10-46.303 da DRJ/POA, que manteve a glosa de créditos de PIS não cumulativa, com os quais a contribuinte visava o seu ressarcimento, sob os fundamentos de que a contribuinte não incluiu na base de cálculo da contribuição valores recebidos a título de cessão a terceiros de créditos de ICMS, de que os gastos com combustíveis e lubrificantes, usados nas empilhadeiras, não davam direito ao creditamento, assim como as despesas com manutenção de máquinas e equipamentos.

Analisando as argumentações apresentadas pela contribuinte em sua Manifestação de Inconformidade, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre julgou-a parcialmente procedente, por decisão que possui a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007*

*CESSÃO DE ICMS INCIDÊNCIA DE PIS/PASEP E COFINS.*

*A cessão de direitos de ICMS compõe a receita do contribuinte, sendo base de cálculo para o PIS/PASEP e a COFINS até a edição dos arts. 7º, 8º e 9º da Medida Provisória 451, de 15 de dezembro de 2008.*

*CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA  
CONCESSÃO SEGUNDO PREVISÃO E REGULAMENTAÇÃO.*

*Os créditos da contribuição não cumulativa devem ser concedidos e negados nos termos da previsão legal e regulamentação normativa sobre o assunto.*

*FRETE SOBRE COMPRAS. INSUMOS.*

*Comprovado que os valores glosados se referem a frete sobre compras de insumo, devem ser objeto de ressarcimento, pois compõem o insumo da contribuinte, nos termos da legislação.*

*Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte*

*Direito Creditório Reconhecido em Parte*

Intimada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 1091/1120), no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido, em linhas gerais, repisando fatos e argumentos já apresentados.

É o relatório, em síntese.

## **Voto**

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator

O direito creditório envolvido no presente processo encontra-se dentro do limite de alçada das Turmas Extraordinárias, conforme disposto no art. 23-B do RICARF.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Uma das lides postas nos autos se configura como sendo a obrigatoriedade ou não da inclusão na base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS das receitas decorrentes da cessão de créditos de ICMS a terceiros. Assim, deve-se esclarecer que ocorreu, ao longo do tempo, desde a prolação do Acórdão recorrido uma mudança de entendimento do judiciário sobre esse tema.

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 606.107/RS, relatado pela Ministra Rosa Weber, submetido à sistemática do art. 543-B do antigo CPC (Repercussão Geral), decidiu que é inconstitucional a incidência da contribuição para o PIS e para a COFINS não cumulativas sobre os valores recebidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS, conforme se constata da ementa do citado julgamento:

*EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.*

*I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.*

*II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.*

*III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.*

*IV - O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a*

*terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional.*

*V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.*

*VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.*

*VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.*

*VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.*

*IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, **aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.***

(grifo nosso)

Por outro lado, o art. 62, § 2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF determina que as decisões definitivas de mérito

proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, na sistemática do art. 543-B do antigo Código Processo Civil, devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos:

*Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

.....

*§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)*

Assim, há que se reconhecer o direito da contribuinte à reversão das glosas realizadas, referentes à cessão de créditos de ICMS.

A outra questão fundamental a ser discutida na presente lide se refere ao direito de creditamento na sistemática da não cumulatividade das contribuições para o PIS e a Cofins, assim, entendo oportuno tecer alguns comentários sobre os fundamentos que irão embasar este voto.

O regime de incidência não cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS foi instituído, respectivamente, pelas Leis nº 10.637, de 30/12/2002, e 10.833, de 29/12/2003. Em seus arts. 3º e §§, ambas as leis tratam das possibilidades de apropriação de créditos.

Da simples leitura dos dispositivos legais citados, constata-se que as hipóteses de creditamento no âmbito dessas contribuições possuem uma abrangência específica e diversa das legislações que regulamentam outros tributos. Em especial, o termo "insumo" não se amolda a definição restritiva presente na legislação sobre o IPI, como também não contempla um sentido tão amplo a ponto de incluir todos os custos e despesas necessárias à atividade empresarial, como no caso do IRPJ. Necessita-se, então, a construção de diretrizes particulares na análise dos elementos geradores de crédito dessas contribuições.

Na busca desse desiderato, a jurisprudência desta Corte foi elaborando, ao longo do tempo, premissas importantes a serem consideradas, como no Acórdão nº 9303-006.083, de 12 de dezembro de 2017, da lavra do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Possas:

*"O termo "insumo" utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão*

*elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa.*

***Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais."***

(grifo nosso)

Embora o entendimento principal esposado acima seja majoritário atualmente no CARF, corrente autodenominada intermediária, mesmo entre seus adeptos, a aplicação prática desse conceito não é pacífica. Assim, temos que uns vislumbram que basta o insumo ser utilizado no processo produtivo para fazer jus ao crédito, outros entendem ser necessário a utilização direta desse insumo na produção, outros, ainda, preconizam que tal insumo deve ser indispensável.

A meu sentir, a exigência mais correta a ser feita para que um determinado gasto seja classificado como um insumo, para o fim de creditamento disposto na legislação do PIS e da Cofins não cumulativas, é a essencialidade, tal qual foi manifestada no voto do Exmo. Ministro Mauro Campbell Marques no julgamento do REsp nº 1.246.317/MG:

*"Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante."*

(grifo nosso)

Ademais, tal entendimento foi ratificado pelo Ministro no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR:

*"Daí minha divergência, pois tenho posição um pouco mais restrita, onde deve ser realizado o "teste de subtração" do insumo a fim de verificar a sua essencialidade ao processo produtivo".*

(grifo nosso)

Nesse passo, creio que o bem ou serviço para ser considerado como insumo, além da necessidade de ser utilizado especificamente no processo produtivo, mesmo que não entre em contato direto com o produto, deve ser essencial à produção do bem ou à prestação do serviço. Em outras palavras, o insumo para ser apreciado como essencial ao processo, quando submetido ao teste de subtração, deve inviabilizar a obtenção do bem ou, ao menos, retirar-lhe significativamente a qualidade.

Para além da corrente intermediária do conceito de insumo, temos outra que considera que a legislação criadora da não cumulatividade para as contribuições enumerou um rol taxativo dos bens e serviços passíveis de serem considerados insumos com vista ao creditamento. Dessa forma, fora das hipóteses legalmente previstas, não haveria a possibilidade da apropriação de créditos. Tal entendimento pode ser observado no excerto do voto condutor do Acórdão nº 9303-006.717, de 15 de maio de 2018, da lavra do Eminentíssimo Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal:

*"Como já tive a oportunidade de expressar em outras ocasiões, entendo que a legislação que estabeleceu a sistemática de apuração não cumulativa das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins trouxe uma espécie de numerus clausus em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de apropriação de créditos, pelo reconhecimento de que as demais mercadorias também se enquadram no conceito de insumo. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita, não necessitaria a lei ter sido elaborada com tanto detalhamento, bastava um único artigo ou inciso."*

(grifo nosso)

A princípio, tais correntes parecem antagônicas ou, ao menos, incompatíveis. Contudo, a meu ver, existe a possibilidade de reconciliação. Primeiramente, entendo oportuno transcrever o art. 3º da Lei 10.833/2003, que trata do creditamento na sistemática da Cofins não cumulativa. Repise-se que a legislação referente ao PIS tem dispositivo semelhante:

**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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)**

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)*

**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 nº 10.865, de 2004)*

*III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;*

*VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;*

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

*X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)*

*XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)*

.....  
(grifo nosso)

A partir da leitura do dispositivo transcrito, percebe-se que, embora todos os incisos tratem das possibilidade de apropriação de créditos, eles podem ser divididos em duas espécies diferentes: os basilares, aqueles que determinam quais as hipóteses fundamentais para a geração de crédito (bens para revenda e insumos na prestação de serviços ou na produção) e os extravagantes, aqueles que explicitam hipóteses que, a princípio, não podem ser

enquadradas na definição de insumo, logo, por isso, não dariam direito ao creditamento ou, ao menos, teriam uma aplicação mais restrita.

Assim, por exemplo, os custos, encargos e despesas nas operações de venda não podem ser caracterizados como insumos, pois, por óbvio, ocorrem após a produção do bem. Com efeito, por mais essenciais que sejam à atividade empresarial, não fazem parte do processo produtivo, mas do processo de comercialização. Contudo, nesse caso, por vontade do legislador, a armazenagem e o frete nas operações de venda dão direito a crédito.

Dessa forma, entendo que a legislação que instituiu a sistemática de apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e para a COFINS elencou um rol taxativo, contudo, não de bens e serviços considerados como insumo, mas, justamente, daquilo que, mesmo não sendo insumo, faz jus ao creditamento.

Por conseqüência do que foi dito, voltando às operações de venda, fora a armazenagem e o frete, não há possibilidade de reconhecimento de crédito de mais nenhuma despesa ou custo incorridos nessas operações, a *contrario sensu.*, por expressa determinação legal. Então, tomemos o caso das embalagens para transporte, sobre as quais vários ilustres Conselheiros reconhecem o direito ao creditamento, *data venia*, penso exatamente o oposto. Considerando-se que tais embalagens não são insumos para a produção do bem, pois utilizadas somente após o término de sua elaboração, logo, muito menos o são insumos essenciais, embora sejam fundamentais ao processo de comercialização, e considerando-se que tais dispêndios não estão elencados no rol taxativo do art. 3º, a meu sentir, não geram direito a crédito na sistemática de apuração não cumulativa das contribuições.

A partir dos fundamentos assentados anteriormente, podemos resumir os requisitos necessários para que um gasto seja passível de geração de crédito da seguinte forma: a) geram créditos os bens adquiridos para revenda e os bens/serviços utilizados como insumos; b) são considerados insumos os dispêndios que mantenham relação direta com o processo produtivo e que, simultaneamente, satisfaçam a condição de essencialidade, quando submetidos ao teste de subtração; c) para além dos insumos, somente geram direito ao creditamento as hipóteses relacionadas no rol taxativo do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Feita essa introdução, passemos a análise específica do presente processo.

Quanto às aquisições de combustíveis e lubrificantes para uso em empilhadeiras, o contribuinte alega que são essenciais ao processo produtivo e, por isso, fazem jus ao creditamento das contribuições.

Pela redação dada ao inciso II, do art. 3º, da Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, percebe-se que existe a possibilidade de combustíveis e lubrificantes gerarem crédito na sistemática de apuração não cumulativa das contribuições, entretanto, para tal, esses produtos precisam ser, direta ou indiretamente, insumos essenciais ao processo de produção de um bem ou serviço. Assim, há que se perquirir em que contexto são utilizadas as empilhadeira, que consomem os combustíveis e lubrificantes em questão. Nesse desiderato, transcreve-se excerto da peça recursal da contribuinte (fl. 1112):

*"(...) Impossível passarmos essa incumbência para os operários, pois, além de impossível o carregamento dos materiais por*

*pessoas, devido ao grande peso, seria totalmente arriscado para o produto final esse transporte informal, havendo presente, neste caso, a grande possibilidade de prejudicar/extraviar o produto durante o manuseio."*

(grifo nosso)

Embora a contribuinte tenha deixado de descrever mais detalhadamente o seu processo produtivo, constata-se pelo trecho negrito que as empilhadeiras são utilizadas para o transporte do produto final, acabado, ou seja, após a conclusão de sua fabricação. Dessa maneira, resta claro que os combustíveis e lubrificantes consumidos por essas empilhadeiras não podem ser considerados insumos ao processo produtivo, uma vez que são, em realidade, utilizados após a conclusão desse processo.

Assim, há que se manter as glosas dos créditos, referentes às despesas com combustíveis e lubrificantes.

Quanto às despesas com manutenção de máquinas e equipamentos, melhor sorte não assiste à contribuinte. Como dito anteriormente, a ora recorrente deixou de descrever mais detalhadamente seu processo produtivo e, por outro lado, também deixou de especificar quais seriam essas máquinas e equipamentos e qual o seu emprego no processo produtivo, a fim de que este Colegiado pudesse analisar a sua pertinência e essencialidade.

Nessa toada, lembremos que o dever de provar incumbe a quem alega. Assim, creio que o ônus da prova atua de forma diversa em processos decorrentes de lançamento tributário e processos decorrentes de pedido de restituição, ressarcimento e compensação. Nestes, cabe ao contribuinte provar a liquidez e a certeza do seu crédito, naqueles, cabe ao fisco provar a ocorrência do fato gerador. No caso concreto, pedido de ressarcimento, a contribuinte não se desincumbiu de provar a utilização de máquinas/equipamentos no processo produtivo, muito menos sua essencialidade, logo, deixou de comprovar a certeza e a liquidez do suposto crédito.

Portanto, também há que se manter as glosas dos créditos, referentes às despesas com manutenção de máquinas e equipamentos.

Desse modo, por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário.

*(assinado digitalmente)*

Carlos Alberto da Silva Esteves