



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

Processo n° 11065.003532/2010-41
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-005.591 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de junho de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - PIS/COFINS
Recorrente FRIGORÍFICO ZIMMER LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

ÔNUS DA PROVA. CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA

O ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretensão direito, a manutenção do glosa é medida que se impõe.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (presidente da turma), Fenelon Moscoso de Almeida, Vinícius Guimarães, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Diego Weis Júnior.

Relatório

Por bem retratar e descrever a realidade dos fatos, adoto e transcrevo o relatório da decisão de piso nº 10-42.327 de fls. 637-653:

A contribuinte supracitada foi lançada de Cofins não-cumulativa, no valor total de R\$ 210.846,61, conforme Auto de Infração de fls.573/583¹, e de PIS não-cumulativo, no valor total, de R\$ 47.504,58, conforme Auto de Infração de fls.562/572, ambos se referindo ao período de janeiro de 2006 a dezembro de 2007, cientificados em 30/12/2010.

A constatação das irregularidades fiscais e do lançamento decorreu da análise da contabilidade, DIPJ, DCTF e da DACON do período de janeiro de 2006 a dezembro de 2007, na qual foi verificada a utilização indevida de valores para gerar créditos das contribuições, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal contido no Relatório do Procedimento Fiscal, de fls.550/561, parte integrante dos Autos de Infração, que acarretaram a glosa:

a) de custos do arrendamento mercantil de camionete não utilizada intrinsecamente na produção e comercialização dos bens e serviços;

b) de compras de mercadorias da filial sem comprovação de pagamento e dos destinatários dos recursos;

c) de gastos com combustíveis e lubrificantes em seus veículos, cujo comprovação do emprego destes como insumos não ocorreu.

Irresignada, a contribuinte apresenta impugnação, de fls.587/596. Nesta, alega não é possível a glosa de despesas de arrendamento mercantil, sob a razão de que o bem não estaria intrinsecamente relacionado com a atividade da empresa sem prova contundente deste fato, pois o veículo é utilizado nos serviços administrativos e de comercialização da empresa.

Inicia historiando o PIS e a COFINS, ambos não-cumulativos, relatando que a não-cumulatividade destas contribuições está prevista no art.195 da Constituição, após a emenda 42/2003, cuja instituição ocorreu pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, nas quais havia previsão da tributação das receitas (débitos), que seriam compensadas com créditos decorrentes dos insumos utilizados pelos contribuintes, dentre os quais estariam os gastos com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa. A violação do aproveitamento dos créditos citados viola o princípio da não-cumulatividade contido na

Constituição, que não pode ser restringido por legislação infraconstitucional, como seria o caso das Leis 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2004.

Argumenta que a sistemática de apuração da não-cumulatividade do PIS e da COFINS é diferente da sistemática da apuração do IPI e do ICMS, conforme doutrina, não podendo o conceito de insumo utilizado para geração de créditos das contribuições para os contribuintes ser equiparado aos dos impostos citados, pois tem conceitos e princípios diferentes.

Por isso, seria imperioso concluir que as vedações impostas pelas Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2004 não encontram fundamento de validade no ponto em que tratam de matéria reservada à lei complementar, representando flagrante desrespeito ao art. 146, III, "b" da Constituição, na parte em que trata do crédito tributário a ser compensado para fins de aplicação da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Na glosa de custos porque não houve comprovação de pagamento, referentes as notas fiscais de aquisição da filial, nos valores de R\$ 41.423,29, em 31/03/2006, de R\$ 72.359,67, em 14/04/2006, e R\$ 58.528,83, em 31/05/2006, é argumentado que a contabilidade da filial e da matriz é unificada, sendo a apuração do PIS e a Cofins também unificados, sendo que a compra da matriz representa uma venda na filial, anulando-se os efeitos. Logo, não caberia glosa de créditos das contribuições na matriz, pois os mesmos representam faturamento na filial e sofreram tributação pelas mesmas alíquotas.

Continuando sua defesa, contesta a glosa de gastos com combustíveis e lubrificantes, pois as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 são taxativas ao permitir créditos sobre bens e serviços utilizados como insumos, inclusive combustíveis e lubrificantes, conforme soluções de consulta e jurisprudência administrativas. Como as glosas de combustíveis e lubrificantes incidiram sobre óleo diesel utilizado para abastecer os caminhões de empresa que transportam as mercadorias adquiridas, estas devem ser canceladas.

Em 25 de janeiro de 2013, por unanimidade de votos, foi julgada improcedente a impugnação apresentada pela Recorrente nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

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.

INCONSTITUCIONALIDADE ILEGALIDADE INAPRECIÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA COMPETÊNCIA DO PODER JUDICIÁRIO. A arguição de inconstitucionalidade ou ilegalidade não pode ser apreciada na esfera administrativa porque é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

ALEGAÇÃO OBRIGAÇÃO DA COMPROVAÇÃO. A alegação da contribuinte deve vir acompanhada de elementos documentais e demonstrativos de forma a provar cabalmente suas afirmações, sendo sua obrigação comprovar o alegado, nos termos do art.333 do Código de Processo Civil.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

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.

INCONSTITUCIONALIDADE ILEGALIDADE INAPRECIÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA COMPETÊNCIA DO PODER JUDICIÁRIO. A arguição de inconstitucionalidade ou ilegalidade não pode ser apreciada na esfera administrativa porque é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

ALEGAÇÃO OBRIGAÇÃO DA COMPROVAÇÃO. A alegação da contribuinte deve vir acompanhada de elementos documentais e demonstrativos de

forma a provar cabalmente suas afirmações, sendo sua obrigação comprovar o alegado, nos termos do art.333 do Código de Processo Civil.

Cientificada de decisão em 08.02.2013 (fls.660), a Recorrente interpôs recurso voluntário em 11.03.2013 (fls.662-672), reproduzindo, em síntese, os argumentos apresentados na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Walker Araujo - Relator

I - Tempestividade

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 08.02.2013 (fls.660) e protocolou Recurso Voluntário em 11.03.2013 (fls.662-672) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

II - Questões de mérito

II.1 - Conceito de Insumos para Fins de Creditamento

Antes de enfrentar a questão tratada neste tópico, mister tecer alguns comentários legislativos do PIS e da COFINS no regime não-cumulativo.

Em 29 de agosto de 2002, por meio da Medida Provisória nº 66, houve uma significativa modificação no modo de tributação do PIS quer, de acordo com referida norma, tornou-se não-cumulativo.

A MP 66 foi, posteriormente, convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, a qual vem disciplinando o regime da não-cumulatividade do PIS/COFINS.

Já em 30 de outubro de 2003, foi editada a Medida Provisória nº 135, convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, constituindo o texto básico do regime não cumulativo para a COFINS.

No mesmo exercício de 2003, temos o advento da Emenda Constitucional nº 42, de 9 dezembro de 2003, a qual alterou o artigo 195, da Constituição Federal, para incluir, dentre outros, o parágrafo 12, o qual dispõe que *"a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b e ; e IV do caput, serão não-cumulativos."*

No que concerne ao sistema de créditos, o aproveitamento se encontra disposto nos artigos 3º, das Leis nº s 10.637/2002 e 10.833/2003, prevendo que os custos e despesas auferidas pela pessoa jurídica em seu processo produtivo serão passíveis de créditos, senão vejamos:

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [\(Regulamento\)](#)

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 [\(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#). [\(Produção de efeitos\)](#)

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 - [\(VETADO\)](#)

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 de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

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 - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

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. [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)

É de se ver, que a legislação infraconstitucional permitiu os créditos de insumos, sem impor qualquer restrição, ou seja, adquirindo bens ou serviços que sejam utilizados (direta ou indiretamente) na prestação de serviços ou produção e fabricação de bens ou produtos, é possível, computar créditos para o abatimento das contribuições.

Ressalta-se, por oportuno, que eventual restrição ao aproveitamento de créditos de insumos surgiu com o advento da Lei nº 10.865/2004, que trouxe a vedação de créditos no valor pago pela mão de obra de pessoa física, bem como na hipótese de bens e 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 zero, isentos ou não tributados.

Posto isto, é necessário perquirir o conceito de insumo para fins de verificar se as despesas glosadas pela fiscalização dão direito a crédito

Como se vê na decisão de piso, foi adotado pela autoridade fiscal como critério para definição de insumos as Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, podendo-se concluir que a Receita Federal do Brasil aplicou a definição de insumo da legislação do IPI, o que já me adianta pela total discordância deste critério, pois entendo que se tratam de tributos de materialidades completamente distintas.

Referidas IN's, mitigaram a não-cumulativa da contribuição ao PIS e da COFINS, porquanto criaram diversos óbices e restrições na apuração dos créditos instituídos pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Notadamente no que se refere ao conceito de insumos, não se pode deixar de mencionar os ensinamentos de Natanael Martins², a saber:

"o conceito de insumo, contemplado na sistemática não-cumulativa do PIS/COFINS está relacionado ao fato de determinado bem ou serviço ter sido utilizado, ainda que de forma indireta, na atividade de fabricação do produto ou com a finalidade de prestar determinado serviço.

Assim sendo, a toda evidência, o conceito de insumo pode se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria contábil, visto que necessários ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo".

Com efeito, *insumo*³ é a complexidade de bens e serviços aplicados na produção ou fabricação de bens, sem os quais não seria possível a obtenção do produto final e acabado com características próprias, divididos entre insumos diretos e insumos indiretos, conforme expõe a Solução de Divergência COSIT nº 12, de 24.10.2007:

É de se notar, que o termo "insumo" não poder ser utilizado de maneira restrita, como fez a fiscalização no caso em comento, considerando que tal procedimento vai de encontro com o princípio da não-cumulatividade.

Destarte, os dispêndios diretos ou indiretos incorridos na produção ou prestação de serviços devem ser considerados como insumos e, conseqüentemente, serem computados na determinação dos créditos de PIS/COFINS.

Nesse sentido, vale destacar o atual posicionamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no sentido de não adotar, para fins de aproveitamento de

² O conceito de insumos na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS. IN PIS-COFINS - Questões Polêmicas. São Paulo: Quartier, 2005, p 2007.

³ INSUMO. Economia Política. 1. Despesas e investimentos que contribuem para um resultado ou para obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumo final. 2. É tudo aquilo que entre (input), em contraposição ao produto (output), que é o que sai. 3. Trata-se de combinação de fatores de produção, diretos (matéria-prima) e indiretos (mão-de-obra, energia, tributos), que entrem na elaboração de certa quantidade de bens e serviços". DINIZ, Maria Helena. Dicionário Jurídico. v.2. Saraiva: São Paulo, 1998, p.870.

créditos de PIS/COFINS, a interpretação restrita veiculada pelas IN's nºs 247/2002 e 404/2004, conforme denota-se da ementa do v. acórdão nº 3403-002.656:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

Ementa: PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Nos processos referentes a pedidos de compensação ou ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.

ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE.

VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

Filio-me ao entendimento deste CARF que tem aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e necessários ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que neles sejam empregados indiretamente, conforme ilustra a ementa abaixo do Acórdão nº 3403003.052, julgado em 23/07/2014, por voto condutor do Relator Conselheiro Alexandre Kern:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

DIREITO DE CRÉDITO. PROVA INSUFICIENTE.

Em se tratando de controvérsia originada de pedido de ressarcimento de saldos credores, compete ao contribuinte o ônus da prova quanto à existência e à dimensão do direito alegado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

(...)

Feito estas considerações, passo agora analisar as glosas expressamente contestadas no recurso voluntário que dizem respeito a: (i) despesas com arrendamento mercantil; (ii) glosa de custos; (iii) gastos com combustíveis e lubrificantes.

II.1.a - Despesas com Arrendamento Mercantil

Nos termos do relatório fiscal de fls. 550-561 procedeu a glosa dos créditos apurados pela Recorrente nos seguintes termos:

Fls.552

3.1 - Custos não ligados à produção de bens e serviços

Ao analisarmos as notas fiscais apresentadas em atendimento ao Termo de Intimação de 28/06/2010, constatamos a existência de leasing para uma camioneta marca MITSUBISHI, capac. 05 passag. 5 portas adquirida de RAMADA VEÍCULOS LTDA., com arrendamento junto a SUDAMERIS ARRENDAMENTO MERCANTIL S/A, cujos valores estão lançados nas DACON (s), conforme descrito a seguir: (...)

De acordo com o inciso IV do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, efetuamos a glosa dos custos contabilizados pela contribuinte, por não estar tal veículo relacionado intrinsecamente com a produção e comercialização dos bens e serviços da mesma.

Por sua vez, a Recorrente, seja em sede de impugnação ou recursal, contestou genericamente o item glosado, reservando seus argumentos apenas sobre o direito ao crédito previsto na Lei nº 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2004.

Não há uma linha sequer apresentada pela Recorrente informando a utilização do referido bem em seu processo produtivo, pelo contrário, o próprio contribuinte afirma que *"o veículo arrendado é utilizado diariamente nos serviços administrativos e de comercialização da empresa"*; confirmando o acerto da fiscalização de que referido bem não é utilizado em seu processo produtivo, não gerando, assim, direito ao crédito.

Com efeito, caberia à Recorrente contestar especificamente cada produto glosado e, demonstrar através de argumentos sólidos, inclusive com a precisa indicação no suporte documental, a utilização de tais produtos em seu processo produtivo.

Isto porque, considerando que o entendimento deste relator é no sentido de que nem todos os custos ou despesas necessários à atividade da empresa, geram o direito ao crédito do PIS/Cofins, outro caminho não resta, senão ter que analisar o aspecto da pertinência e da essencialidade no processo produtivo para a qualificação como insumo que gera direito ao crédito do PIS/Cofins.

Neste cenário, diante da contestação genérica apresentada pela Recorrente, entendo que o lançamento fiscal deve se mantido pelos seus próprios fundamentos.

II.1.b - Glosa de custos

A fiscalização afastou o direito da Recorrente com base nos argumentos abaixo, a saber:

A fiscalizada foi intimada em 19/10/2010 (fls.87 a 113) a esclarecer e apresentar os comprovantes de pagamentos efetuado, onde seja possível a identificação dos destinatários dos recursos, correspondentes aos lançamentos a seguir:

DATA	HISTÓRICO	VALOR EM R\$
31/03/2006	COMPRAS DE MERCADORIAS NESTA DATA NF 2937 FORNEC. FRIGORÍFICO ZIMMER LTDA. - FILIAL	41.423,29
31/05/2006	COMPRAS DE MERCADORIAS NESTA DATA NF 3309 FORNEC. FRIGORÍFICO ZIMMER LTDA. - FILIAL	72.359,67
30/06/2006	COMPRAS DE MERCADORIAS NESTA DATA NF 3508 FORNEC. FRIGORÍFICO ZIMMER LTDA. - FILIAL	58.528,83

Até a presente data a contribuinte não se manifestou sobre os valores constantes da sua escrituração contábil e tampouco comprovou os pagamentos efetuados, com identificação dos destinatários dos recursos.

Não tendo a contribuinte apresentado à fiscalização, tampouco demonstrado a que se referem os custos, efetuamos a glosa dos custos constantes da escrituração contábil dos lançamentos acima registrados na conta contábil 3.02.01.01.02 - PROD. RURAL P. FÍSICA EQUIP. JURÍDICA, razão (fls. 108 a 112), de acordo com o inciso II do artigo 3167 das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Em sede de impugnação a Recorrente diz que a contabilidade da filial e da matriz é unificada, sendo a apuração do PIS e a Cofins também são unificados, sendo que a compra da matriz representa uma venda na filial, anulando-se os efeitos. Logo, não caberia glosa de créditos das contribuições na matriz, pois os mesmos representam faturamento na filial e sofreram tributação pelas mesmas alíquotas. Não juntou documentos para comprovar suas alegações.

Já em sede recursal, a Recorrente afirma:

"A Recorrente não tinha como comprovar pagamento da matriz para a filial por não ocorreu este pagamento, sendo que os valores constaram indevidamente na contabilidade na conta "Prod. Rural P. Física Equip. Jurídica".

Ocorreu um erro contábil, pois conforme pode se verificar nas Notas Fiscais 3508 no valor de R\$ 58.528,83, 2937 de R\$ 41.423,29 e 3312 de R\$ 72.359,67, as mesmas são Notas Fiscais de Entrada emitidas pela própria empresa com CFOP 1.949 referente a crédito presumido de ICMS adjudicado pela empresa conforme permitido pela legislação do ICMS.

Sendo o crédito de PIS e COFINS apurado através dos registros da escrita fiscal, conforme consta no relatório fiscal constante do processo, os lançamentos fiscais de entrada no CFOP 1.949 não geram créditos de PIS e COFINS, portanto não houve aproveitamento de crédito sobre estes valores e não há o que se falar em glosa de valores que não foram creditados.

Ao contrário do explicitou a Recorrente, houve apropriação de crédito sobre os valores anteriormente citados, conforme se verifica no razão carreado as fls. 116-120.

Entretanto, como a própria Recorrente já admitiu que referidos lançamentos não são passíveis de creditamento, a manutenção da glosa é medida que se impõe.

II.1.c - Gastos com combustíveis e lubrificantes.

A motivação para fiscalização glosar os créditos foi a seguinte:

A fiscalizada adicionou na base de cálculo para apuração dos créditos a descontar das contribuições devidas para o PIS e a COFINS combustíveis e lubrificantes utilizados em seus veículos, não separando os valores correspondentes a insumos e os demais gastos com outros veículos.

Por sua vez, a Recorrente, em síntese, alegou que o combustível e o óleo lubrificante são adquiridos para serem utilizados nos caminhões que transportam as mercadorias compradas pela empresa, portanto, seriam custos passíveis de creditamento. Alega, ainda, que há notas fiscais de compra e venda nos autos que demonstram que o transportador é a própria Recorrente e, que à época dos fatos possuía onze caminhões.

De fato, consta dos autos que a Recorrente era detentora de onze caminhões supostamente utilizados para adquirir e entregar as mercadorias comercializadas pela empresa. Contudo, a Recorrente não trouxe aos autos as notas fiscais de compra e venda para demonstrar que realizava o transporte das mercadorias, tampouco conseguiu segregar os valores correspondentes a insumos e os demais gastos com outros veículos, devendo, assim, ser mantida a glosa.

Com efeito, o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC⁴). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretensão direito, o indeferindo do crédito é medida que se impõe. Nesse sentido:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009

VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO. A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos. PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)" (Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096 - grifei)

Pertinente destacar a lição do professor Hugo de Brito Machado, a respeito da divisão do ônus da prova:

No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato

⁴ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor

*constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. **A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil**". (original não destacado)⁵*

III. Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo

⁵ Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.