



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.901102/2013-39
ACÓRDÃO	3101-004.141 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MK QUÍMICA DO BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR. LOGÍSTICA DE IMPORTAÇÃO DE INSUMOS E OUTROS SERVIÇOS ESSENCIAIS.

Os custos aduaneiros contratados após a nacionalização do produto para viabilizar que o bem importado chegue ao parque fabril e servir de insumos, deve gerar crédito da não-cumulatividade das contribuições sociais.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR. LOGÍSTICA DE IMPORTAÇÃO DE INSUMOS E OUTROS SERVIÇOS ESSENCIAIS.

Os custos aduaneiros contratados após a nacionalização do produto para viabilizar que o bem importado chegue ao parque fabril e servir de insumos, deve gerar crédito da não-cumulatividade das contribuições sociais.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as glosas referentes às despesas aduaneiras.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Relator e Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Laura Baptista Borges, Luciana Ferreira Braga, Ramon Silva Cunha, Renan Gomes Rego, Sabrina Coutinho Barbosa, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente)

RELATÓRIO

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *verbis*:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de crédito da Cofins, no período acima e no valor de R\$753.879,14.

Consta do Relatório Fiscal de fls.2673/2691:

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Trata-se de ação fiscal levada a efeito na empresa denominada MK QUÍMICA DO BRASIL LTDA, CNPJ N° 92.315.332/0001-83, com domicílio fiscal na EST BOA VISTA, n° 2.064, CAIXA POSTAL 23, Bairro ZONA INDUSTRIAL, Portão/RS.

(...)

2. DOS EXAMES EFETUADOS

O procedimento fiscal teve início com a lavratura e ciência do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL em 27/05/2013 (fls. 2 a 6), amparado no MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF) n° 10.1.07.00-201300511-1, cujo objetivo era a verificação dos créditos decorrentes da não cumulatividade, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurados de acordo com a Lei n° 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e da Lei n° 10.833, de 29 de dezembro de 2003, nos anos-calendário de 2009 a 2011.

No curso da ação fiscal detectamos irregularidades com repercussão no aspecto tributário. Os fatos e procedimentos relacionados com as irregularidades detectadas estão descritos nos itens a seguir.

(...)

3. IRREGULARIDADES FISCAIS CONSTATADAS

3.1 - Créditos Indevidos sobre Importações

Em análise aos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon) transmitidos pelo contribuinte relativos aos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011 (cópias às fls. 61 a 1.176), verificamos que o fiscalizado havia calculado créditos relativos a ajustes positivos de créditos de importação (Linhas 16 das Fichas 06B e 16B do Dacon).

Questionado a respeito, mediante Termo de Intimação Fiscal, com ciência pessoal em 27/05/2013, o contribuinte informou que os valores creditados referiam-se a importação de bens e serviços utilizados como insumos, incluídos naquela linha específica do Dacon já que correspondia a ajustes dos valores informados nas Linhas anteriores. Apresentou, para tanto, uma listagem com todas as importações que compuseram as Fichas 06B e 16B do Dacon, Fichas estas destinadas às informações relativas às aquisições, aos custos e às despesas decorrentes de operações de importação (fls. 7 a 54).

(...)

Mediante Termo de Intimação Fiscal n° 002 (fls. 1.177 a 1.186), solicitamos que a pessoa jurídica em tela apresentasse cópias de Documentos de Arrecadação de Receitas

Federais (DARF) dos PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação das importações constantes da planilha apresentada em resposta ao Termo de Intimação Fiscal. Os DARF solicitados foram aqueles que não foram encontrados nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil.

Em resposta à solicitação, o interessado apresentou alguns dos documentos requeridos, mas não trouxe aqueles relativos a importações assim definidas pelo fiscalizado:

"Serviços CFOP 1.352, 2.352, 1.933 e 2.933, são referentes as notas fiscais de serviços, relacionados às importações, realizados no mercado interno (ex. serviços de despachantes aduaneiros e fretes).", de acordo com o "PROTOCOLO DE ENTREGA" apresentado em 02/08/2013 (fls. 1.187 a 2.352).

No Termo de Intimação Fiscal nº 004 (fls. 2.655 a 2.660, com Aviso de Recebimento – AR às fls. 2.661), informamos à pessoa jurídica que tais valores seriam glosados por essa fiscalização por ausência de previsão legal, já que a Lei que disciplina o assunto só prevê a possibilidade de creditamento em relação às Contribuições efetivamente pagas nas importações de bens e serviços; e concedemos um prazo de 20 dias para qualquer manifestação a respeito. O intimado respondeu ao Termo de Intimação Fiscal nº 004 (fls. 2.662 a 2.663) mas se calou em relação a esse item. Até o presente momento, não houve qualquer pronunciamento do fiscalizado sobre o assunto, o que demonstra sua aquiescência.

Assim, serão glosados os valores constantes da Tabela 1 a seguir, uma vez que não há pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação relativos à importação desses bens e serviços, condição imprescindível para aproveitamento desses créditos de acordo com a legislação pertinente (em R\$).

(...)

3.2 - Vendas Ocorridas com Suspensão Indevida das Contribuições

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal que deu início ao presente procedimento de fiscalização, o interessado detalhou a composição das Receita de Vendas de Bens e Serviços, e informou que parte de suas vendas no período ocorreram com suspensão do pagamento das Contribuições aqui tratadas, nos termos do artigo 40 da Lei nº 10.865/2004 e IN SRF nº 595/2005.

(...)

Dentre as empresas ali relacionadas, encontra-se a Master Indústria e Comércio LTDA, CNPJ nº 06.555.995/0001-33. Entretanto, as informações ali contidas sobre ela, relativas ao nº do ADE e o nº do processo de habilitação no Regime de Suspensão, referiam-se a outro cliente da MK habilitado no Regime e constante da Relação. Solicitamos, destarte, mediante Termo de Intimação Fiscal nº 002, que fossem Informados o nº do Ato Declaratório Executivo que habilitou a empresa mencionada no Regime em questão, bem como o nº do respectivo processo de habilitação; declaração fornecida pela cliente à contribuinte fiscalizada, em que ela afirma que atende a todos os requisitos estabelecidos para habilitação no Regime, de acordo com o artigo 8º inciso I da IN SRF nº 595/2005 e § 4º inciso II do

artigo 40 da Lei nº 10.865/2004; e planilha com todas as vendas ocorridas para a empresa Master Indústria e Comércio LTDA nos anos 2009, 2010 e 2011.

Em resposta, a fiscalizada afirmou que "A empresa Master (...) não possui Ato Declaratório Executivo que habilitaria a empresa no Regime em questão" e que "Devido a erro no cadastro do cliente Master (...), foi informado ADE para este cliente o qual não possuía este benefício."

Deste modo, serão lançados os valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos às vendas da fiscalizada para a empresa Master Indústria e Comércio LTDA, CNPJ nº 06.555.995/0001-33, uma vez que os valores concernentes a estas receitas não foram oferecidos à tributação das Contribuições referidas por conta do enquadramento indevido do cliente em tela no regime de suspensão mencionado.

(...)

3.3 - Créditos Indevidos sobre Custos de Transporte

Em análise aos Livros Fiscais do contribuinte, bem como sua contabilidade, verificamos que houve cálculo de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos a despesas com transporte (combustíveis e lubrificantes e depreciação de veículos).

Questionado sobre o assunto no primeiro Termo de Intimação Fiscal, a pessoa jurídica afirmou que prestava serviços de transporte de cargas com caminhões próprios, o que justificaria tal creditamento. Entretanto, verificamos que as receitas de transporte nos anos de 2009, 2010 e 2011 eram bem inferiores aos respectivos custos, em alguns meses representando apenas cerca de 10% destes, o que demonstraria que os caminhões eram utilizados preponderantemente em outras atividades operacionais da empresa.

Adicionalmente, verificamos que as receitas de transporte são em valores bastante inferiores às demais receitas industriais e comerciais da pessoa jurídica, havendo meses inclusive em que não foram prestados quaisquer serviços de transporte a terceiros, apesar de haver custos.

Diante do constatado, mediante Termo de Intimação Fiscal nº 002, solicitamos que nos fosse informado quanto dos custos citados, escriturados nas contas do Razão correspondentes, se referiam à receita de transporte. Alertamos ainda que, na ausência de tal informação, a presente fiscalização apropriaria os custos na mesma proporção existente entre a receita de transporte e as receitas totais.

Tal apropriação se faz necessária tendo em vista que, como já afirmado, os custos em questão são comuns tanto às receitas de serviços de transporte (conta do Razão nº 384 0-X) quanto a outras receitas e atividades operacionais da empresa e a pessoa jurídica fiscalizada calculou créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre quase totalidade dos valores constantes das referidas contas. Ressalta-se que a legislação só autoriza o creditamento no caso das receitas de

serviços de transporte, em que a gasolina e lubrificantes podem ser considerados insumos (art.3º, inciso II e § 1º, inciso I das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003) e os veículos depreciados são utilizados para a prestação dos serviços referidos (art.3º, inciso VI e § 1º, inciso III das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), diferentemente das demais atividades industriais e comerciais da empresa, em que nem o combustível e lubrificante, tampouco a depreciação de veículos são passíveis de cálculo de créditos (...)

Solicitamos ainda, no Termo de Intimação Fiscal nº 002, que nos fosse informado quais as contas do Razão relativas à aquisição de combustíveis e lubrificantes eram utilizadas para registrar essa despesa quando vinculadas à prestação de serviços de transporte de cargas, tendo em vista haver mais de uma conta sob essa rubrica.

Em resposta às indagações supra descritas, o interessado apresentou planilha em que informou quanto era o custo total mensal com frete nas compras de matéria prima e nas vendas de produtos industrializados, sem informar, entretanto, o quanto dos valores escriturados a título de combustíveis e lubrificantes e depreciação de caminhões eram vinculados à receita de transporte, conforme solicitado. Informou ainda que a conta do Razão em que eram contabilizadas as despesas de combustíveis e lubrificantes incorridas na prestação de serviços de transporte de cargas é a de código nº 441 3-X. A outra conta relativa a estas rubricas (nº 409 0-X), portanto, serviu para registrar as mesmas despesas quando vinculadas às demais atividades da empresa.

Assim, as contas do Razão em que foram registradas despesas (combustíveis e lubrificantes e depreciação de veículos) vinculadas tanto às receitas de transportes quanto a outras atividades da empresa estariam sujeitas ao rateio solicitado no Termo de Intimação Fiscal nº 002. Já as contas que foram utilizadas para registrar as despesas de combustíveis e lubrificantes relacionadas somente às outras atividades da pessoa jurídica serão glosadas em sua totalidade, já que nesse caso não estão abrangidas pela legislação que autoriza o cálculo de créditos ora examinados.

Sobre a conta não sujeita ao rateio, no Termo de Intimação Fiscal nº 004 informamos ao contribuinte que serão glosados os valores das Contribuições em referência calculados sobre a conta contábil 409 0-X, também relativa a combustíveis e lubrificantes, tendo em vista a ausência de previsão legal para tal creditamento, já que a totalidade das despesas ali registradas era vinculada a outras atividades da empresa, e não ao serviço de transporte de cargas, conforme já explanado. Concedemos 20 dias para a manifestação do fiscalizado sem qualquer pronunciamento sobre esse item até a presente data.

Diante do contido no Relatório, a Autoridade Fiscal exarou o Despacho Decisório de fl.64, reconhecendo parcialmente o crédito requerido, assim como homologando parcialmente as Dcomp apresentadas.

Cientificada do referido Despacho Decisório, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade de fls.02/62, tecendo seus argumentos.

Inicialmente, a interessa faz breve relato dos acontecimentos, resumindo seu pleito e as razões da redução do valor inicialmente solicitado. Em seguida, apresenta as razões do inconformismo:

II-DO DIREITO

6.A matéria controvertida limita-se à definição do direito do contribuinte de se creditar de COFINS (Lei 10.833/03). Passa-se a expor as razões para afastar a glosa do crédito pretendido pela fiscalização, enfrentando-se o tema item por item de acordo com o relatório fiscal.

a) Item 3.1 do relatório fiscal — "créditos sobre importações"

7.Inicialmente cabe destacar o fato de que a impugnante é uma empresa química que utiliza o Dicromato de Sódio e o Sulfato de Amônia como principais insumos (matéria-prima). Tais compostos químicos precisam ser importados dada a falta no mercado brasileiro. Eis a razão para as operações de importação realizadas pelo contribuinte (que foram objeto de análise da fiscalização).

(...)

9.Verifica-se que a fiscalização não aceita que os custos (serviços de despachante aduaneiro e frete - lista constante do Protocolo de Entrega apresentado em 02/08/2013) relativos à importação de insumos sejam incluídos no cálculo do crédito da contribuição.

Baseia-se na interpretação do art. 15, §1º, da Lei 10.865/04, entendendo que o crédito somente seria aceito quanto há efetivo pagamento da contribuição. Não merece acolhimento tal tese pelas razões que seguem.

10.A incidência do PIS-importação e da COFINS-importação nas importações e o pagamento dos respectivos tributos é fato incontroverso. O que se discute é o direito do contribuinte de se creditar, sobre os custos inerentes e necessários para efetivar (concluir) a operação de importação, pagos à pessoas jurídicas domiciliadas no País.

11.Para demonstrar a correção do argumento da impugnante, importa destacar que ao adquirir um insumo de uma empresa nacional a empresa possui o direito de se creditar sobre todo o custo envolvido na operação. Ou seja, inclui-se na base de cálculo do crédito os custos relativos ao frete para transporte da mercadoria.

(...)

13.Mostra-se contraditório (e ilegal) que, ao se tratar de frete para transporte de mercadoria importada, a fiscalização queira aplicar entendimento diverso. Qual a razão (jurídica) para tal tratamento diferenciado, quando a natureza dos fatos é idêntica?Haveria uma não-cumulatividade quando os insumos são nacionais e

outra quando os insumos são importados? À toda evidência que a posição da fiscalização não pode prevalecer.

14.Com efeito, o mesmo raciocínio (possibilidade de crédito) deve valer para os custos relativos à despesas aduaneiras e o frete que são necessários para receber o insumo (a mercadoria é recebida no porto/aeroporto e precisa ser desembarcada e transportada para a sede da impugnante). Despesas, estas, que são pagas à pessoa jurídica nacional.

15.Diante desta realidade (pagamento a pessoa jurídica nacional), cabe destacar que tal direito decorre diretamente da aplicação do artigo 3o, da Lei 10.833/03, e do art. 3o da Lei 10.637/03 que assim dispõem:

(...)

Vale repisar que, no caso de importação, não há como o bem/mercadoria ser entregue ao adquirente sem que haja o devido desembarço e o transporte do porto para a sede da empresa importadora. Daí porque, inadmissível, juridicamente falando, que o custo com estes itens não seja considerado para a base de cálculo do crédito da COFINS. Especialmente quando, em situação análoga, as aquisições no mercado interno admitem sua inclusão.

(...)

20.Nesse contexto, o Despacho Decisório deve ser anulado uma vez que o crédito apropriado pelo contribuinte está autorizado expressamente pela legislação aplicável (Lei 10.833/03, art. 3º).

b) Item 3.3 do relatório fiscal — "créditos sobre custos de transportes"

21.A impugnante insurge-se, também, quanto à glosa de créditos apropriados sobre custos de transportes (item 3.3 do relatório fiscal).

(...)

A Contribuinte afirma que o transporte caracteriza essencialidade às suas atividades:

31.Tanto é assim, que as transportadoras não possuem condições técnicas (tanques preparados/adequados) para realizar o serviço, obrigando a impugnante, por isto mesmo, a manter caminhões aptos para realizar a entrega de seu produto.

A Interessada explica que as normas que regem os créditos da contribuição em tela permitem o creditamento:

37.No caso em tela, a interpretação da fiscalização implica em restrição ilegítima e retira a coerência implementada pela norma jurídica.

38.Fundamentalmente, a não-cumulatividade (efeito) das contribuições é obtida a partir da dedução das despesas essenciais/necessárias para a produção do resultado econômico e auferimento da receita. Assim, a regulamentação legítima

da não-cumulatividade e a sua aplicação deve levar em conta todas as despesas essenciais/necessárias à produção do resultado econômico.

39.No sistema do PIS/COFINS - "base sobre base" -, para evitar a não-cumulatividade interessa verificar quais os bens e serviços necessários (essenciais) para obtenção da receita bruta (base de incidência das contribuições). O que importa, pois, é saber se aquele bem ou serviço adquirido/tomado pelo contribuinte é necessário para obtenção da receita da empresa.

(...)

41.Em outras palavras, o transporte é um item imprescindível na formação do preço final da mercadoria da impugnante. Logo, como na composição do custo do transporte existe parcela referente à contribuição (COFINS) incidente nas etapas anteriores (sobre os combustíveis, lubrificantes e no próprio veículo/depreciação), deve ser garantido o direito ao crédito sob pena de promover-se uma cobrança cumulativa.

(...)

A Manifestante cita julgamentos administrativos e conclui:

50.Tal entendimento deve ser aplicado ao caso em tela. Conforme já amplamente demonstrado, o combustível, os lubrificantes e a depreciação dos caminhões tanque utilizados para transporte dos produtos químicos da impugnante são essenciais para a produção da empresa.

Por fim, solicita o deferimento integral do PER entregue.

A 34ª Turma da DRJ08 julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos do Acórdão nº 108-002.279, de 14 de setembro de 2020, cuja ementa abaixo transcrevo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

CRÉDITO. IMPORTAÇÃO. SERVIÇOS ADUANEIROS E FRETE INTERNO.

No regime de apuração não cumulativa não é admitido o desconto de créditos em relação ao pagamento de frete interno referente ao transporte de bem importado do ponto de fronteira, porto ou aeroporto alfandegado até o estabelecimento da pessoa jurídica no território nacional.

TRANSPORTES. DESPESAS GERAIS.

As normais aplicáveis não permitem 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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. VINCULAÇÃO DEPENDENTE DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.

Os julgados, mesmo quando administrativos, e a doutrina somente vinculam os julgadores administrativos de Primeira Instância nas situações expressamente previstas nas normas legais.

Impugnação Improcedente

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário ao CARF, onde repisou os argumentos apresentados na impugnação sobre os capítulos “Do crédito relativo aos custos com despesas aduaneiras (despachante aduaneiro e transporte) e “Do direito ao crédito sobre os custos com transporte do produto químico”.

O processo foi sorteado a este relator, nos termos regimentais.

É o breve relatório.

VOTO

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

Admissibilidade

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

Do crédito relativo aos custos com despesas aduaneiras (despachante aduaneiro e transporte)

A decisão recorrida manteve a glosa dos créditos referentes aos custos com despesas aduaneiras por entender que se alocam em etapa anterior ao processo de produção, de modo que não se subsumiam ao conceito de insumos, nos termos da legislação e jurisprudência dominante.

Em seu recurso voluntário, a recorrente alega:

O que se discute no caso em tela, essencialmente, é o direito do contribuinte de se creditar, sobre os custos inerentes e necessários para efetivar (concluir) a operação de importação, pagos à pessoas jurídicas domiciliadas no País (cuja regra matriz está prevista nas Leis 10.637/02 e 10.833/03).

(...)

Equivoca-se, portanto, o Acórdão ao aplicar o §1º do artigo 15, da Lei 10.865/04. Isto porque não se trata de pagamento sobre a importação propriamente dita (sujeita a incidência de 7,6% de COFINS-importação e 1,65% de PIS-importação), mas de despesa paga à empresas nacionais para receber (internar) o produto. Repita-se, custo necessário à obtenção do insumo.

No caso de importação, não há como o bem/mercadoria ser entregue ao adquirente sem que haja o devido desembaraço e o transporte do porto para a sede da empresa importadora (serviços estes prestados por empresas nacionais). Daí porque, inadmissível, juridicamente falando, que o custo com estes itens não seja considerado para a base de cálculo do crédito do PIS-COFINS. Especialmente quando, em situação análoga, as aquisições no mercado interno admitem sua inclusão.

Com efeito, não se pode confundir a operação de importação de um bem com as despesas contratadas no mercado interno com a finalidade de destinar os bens importados ao estabelecimento industrial para posterior processo de industrialização.

As despesas aduaneiras estão relacionadas ao PIS e à COFINS internos, uma vez que se tratam de bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, ou seja, custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País.

O que a recorrente pleiteia é a inclusão dos custos ocorridos após a nacionalização da mercadoria no cálculo dos créditos do PIS e da Cofins.

A pedra angular do litígio posta nos autos cinge-se na interpretação das Leis que instituíram o PIS e a Cofins não-cumulativos. A celeuma envolve o alcance do termo “insumo” para fins de obtenção do valor do crédito das exações a serem compensadas/ressarcidas. Assim sendo, imperioso é definir o termo “insumo”.

Para tanto, colaciono a decisão proferida nos autos do processo nº 13502.720849/2011-55, que enfrentou o tema com maestria, profundidade e didática, de sorte que utilizo a ratio como se minha fosse para fundamentar meu entendimento, *in verbis*:

II.2.2 - Conceito de Insumo

No mérito, inicialmente, exponho o entendimento deste relator acerca da definição do termo "insumos" para a legislação da não-cumulatividade das contribuições.

A respeito da definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99. E, uma terceira corrente, que defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Para dirimir todas as peculiaridades que envolve a questão do crédito de PIS/COFINS, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018.

"Pacificando" o litígio, o STJ julgou a matéria, na sistemática de recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

EMENTA

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. 543-C 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. 543-C 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI nº 63/2018, com a seguinte ementa:

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e

404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

"(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 Lei nº 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.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de

2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:"

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento (questões estas que não possuem caráter definitivo e que podem ser revistas em julgamento administrativo) não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens

(item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de servilos (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

*Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do Parecer Normativo Cosit 05/2018, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS: 1. **Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência; 2. **Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.*

Portanto, para análise da subsunção do bem ou serviço ao conceito de insumo, mister se faz a apuração da sua essencialidade e relevância ao processo produtivo da sociedade.

Com essas considerações, passa-se à análise do caso concreto.

Portanto, o cerne da questão é definir se os custos com despesas efetuadas após a nacionalização do produto, que servirá de insumos, deve gerar crédito da não-cumulatividade das contribuições sociais.

Todos os custos que garantam a retirada do produto nacionalizado do porto e a movimentação deste produto, que será posteriormente matéria-prima, na minha visão, são dispêndios essenciais para a industrialização, uma vez que, obviamente, sem esses serviços as matérias-primas não chegariam na planta industrial da recorrente, fato que impossibilitaria sua produção, a transformação de matérias-primas em produto acabados.

Portanto, se efetuarmos o raciocínio proposto pelo teste de subtração, fazendo uma eliminação hipotética dos custos discutidos neste capítulo, ficará evidente a sua essencialidade para a entrega do produto final da recorrente.

Forte nestes breves argumentos, dou provimento ao capítulo recursal para reverter as glosas referentes às despesas aduaneiras.

Do direito ao crédito sobre os custos com transporte do produto químico

O motivo determinante para a manutenção da glosa parcial dos créditos com combustíveis, lubrificantes e depreciação de caminhões, foi a falta de prova dos corretos valores escriturados que eram vinculados à receita de transporte da recorrente.

Verifica-se que, por meio de intimação, a Interessada não esclareceu “o quanto dos valores escriturados a título de combustíveis e lubrificantes e depreciação de caminhões eram vinculados à receita de transporte”. Veja-se:

Em resposta às indagações supra descritas, o interessado apresentou planilha em que informou quanto era o custo total mensal com frete nas compras de matéria prima e nas vendas de produtos industrializados, sem informar, entretanto, o quanto dos valores escriturados a título de combustíveis e lubrificantes e depreciação de caminhões eram vinculados à receita de transporte, conforme solicitado. Informou ainda que a conta do Razão em que eram contabilizadas as despesas de combustíveis e lubrificantes incorridas na prestação de serviços de transporte de cargas é a de código nº 441 3-X. A outra conta relativa a estas rubricas (nº 409 0-X), portanto, serviu para registrar as mesmas despesas quando vinculadas às demais atividades da empresa.

No recurso apresentado, nada trouxe quanto aos “valores escriturados a título de combustíveis e lubrificantes e depreciação de caminhões eram vinculados à receita de transporte”.

Nestes termos, na auditoria levada a efeito ocorreu a concessão dos créditos parcialmente de forma correta. Isto porque, o que se discute é o crédito de tais despesas em outras atividades da empresa.

Verifica-se que na auditoria realizada, a Contribuinte também foi intimada a se manifestar quanto às despesas, mas não apresentou a resposta e também não trouxe no recurso a utilização exata de tais despesas. Confira-se a falta de atendimento à intimação expedida:

Sobre a conta não sujeita ao rateio, no Termo de Intimação Fiscal nº 004 informamos ao contribuinte que serão glosados os valores das Contribuições em

referência calculados sobre a conta contábil 409 0-X, também relativa a combustíveis e lubrificantes, tendo em vista a ausência de previsão legal para tal creditamento, já que a totalidade das despesas ali registradas era vinculada a outras atividades da empresa, e não ao serviço de transporte de cargas, conforme já explanado. Concedemos 20 dias para a manifestação do fiscalizado sem qualquer pronunciamento sobre esse item até a presente data.

Assim, a Contribuinte não comprovou que as despesas registradas na conta contábil 409 0-X, relativas a combustíveis e lubrificantes, não estavam vinculadas a outras atividades da empresa.

No recurso voluntário, a recorrente insistiu em afirmar que o transporte de produtos químicos devem seguir regras técnicas específicas e em caminhões especiais. Inclusive, acostou fotos dos caminhões tanque, das portarias do Inmetro e dos certificados de inspeção. Não se preocupou com o motivo determinante da glosa, a falta de prova de que os custos estavam relacionados com sua atividade.

39. Tanto a industrialização de produtos químicos quanto o transporte de produtos perigosos são objetivos da atividade da empresa.

40. Também merece ser repisado para o contexto deste Julgamento, que a empresa/recorrente produz e comercializa os seguintes produtos químicos:

- Sulfato de Cromo Líquido Corrosivo (densidade 1,65 Kg/l);

- Acidulante Líquido Corrosivo (densidade 1,54 Kg/l);

- Desencalante Ácido Líquido Corrosivo (densidade 1,36 Kg/l) e

- Clorito de Sódio Solução Aquosa (densidade 1,22 Kg/l).

41. Por conta da alta densidade destes produtos, somente podem ser transportados mediante o cumprimento de regras técnicas específicas em relação aos tanques de transporte. Os documentos juntados com a exordial (Doc. 3 da Impugnação – fls. 2776/2780 e, em vista de sua importância, novamente em anexo - Anexo 01) mostram os tanques utilizados para transporte bem como seu revestimento interior, condição sem a qual não podem ser utilizados para o carregamento de produtos com a densidade referida anteriormente.

42. Além disto a documentação constante do Doc. 4 da Impugnação (fls. 2781/2803 – ora Anexo 02), dá conta de uma série de condições técnicas obrigatórias para os tanques de transporte de produtos químicos, dentre os quais enquadram-se o Sulfato de Cromo Líquido Corrosivo, o Acidulante Líquido Corrosivo, o Desencalante Ácido Líquido Corrosivo e o Clorito de Sódio Solução Aquosa, que são comercializados pela recorrente.

43. Por fim, demonstrou-se com os certificados anexados com o Doc. 5 da Impugnação (ora Anexo 03) que os tanques estão sujeitos a inspeções anuais para verificação das condições legais exigidas. E possuem certificação rígida e específica (Grupo 4B) com vistas ao transporte de seus produtos químicos.

44. Resta claro, portanto, que o transporte dos produtos mencionados (Sulfato de Cromo Líquido Corrosivo, o Acidulante Líquido Corrosivo, o Desencalante Ácido Líquido Corrosivo e o Clorito de Sódio Solução Aquosa) até o seu cliente é um item essencial e relevante para o desenvolvimento da atividade econômica da recorrente.

45. Sem o devido cumprimento de regras rígidas de transporte, não é possível fazer a entrega do produto ao cliente. Trata-se de carga perigosa (classificada), e como tal deve ser adequadamente manejada em razão dos riscos ao meio ambiente.

46. Com efeito, mostra-se presente, indiscutivelmente, a imprescindibilidade do bem (veículo com tanque especial) para o desenvolvimento da atividade da Recorrente e, por consequência dos insumos (combustíveis, lubrificantes) utilizados nos respectivos veículos.

Ocorre, que tanto a Fiscalização como a Turma Julgadora de Primeiro Grau não discordam dessa premissa. Tanto é verdade que as contas do razão em que foram registradas despesas com combustíveis, lubrificantes e depreciação de veículos, vinculadas às receitas de transporte e a outras atividades produtivas da empresa, fizeram parte do cálculo do crédito das exações. Ficaram de fora, ou seja, foram glosadas àquelas que não houve a comprovação da vinculação com a atividade da recorrente.

No recurso voluntário, como já mencionado, a recorrente não apresentou nenhum documento que comprovasse que os valores glosados correspondiam a custos ligados à sua atividade empresarial.

Sabemos que o momento apropriado para apresentação das provas que comprovem suas alegações é na propositura da impugnação. Temos conhecimento, também, que a regra fundamental do sistema processual adotado pelo Legislador Nacional, quanto ao ônus da prova, encontra-se cravada no art. 373 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

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.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

Tal dispositivo é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, posto que a obrigação de provar está expressamente atribuída para a autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

Definida a regra que direciona o *onus probandi* no âmbito do processo administrativo fiscal, resta estabelecer o conceito de prova, sua finalidade e seu objeto.

O conceito de prova retirado dos ensinamentos de Moacir Amaral Santos:

No sentido objetivo, como os meios destinados a fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos. Mas a prova no sentido subjetivo é aquela que se forma no espírito do julgador, seu principal destinatário, quanto à verdade desses fatos. A prova, então, consiste na convicção que as provas produzidas no processo geram no espírito do julgador quanto à existência ou inexistência dos fatos.

Compreendida como um todo, reunindo seus dois caracteres, objetivo e subjetivo, que se completam e não podem ser tomados separadamente, apreciada como fato e como indução lógica, ou como meio com que se estabelece a existência positiva ou negativa do fato probando e com a própria certeza dessa existência.

Para Carnelutti:

As provas são fatos presentes sobre os quais se constrói a probabilidade da existência ou inexistência de um fato passado. A certeza resolve-se, a rigor, em uma máxima probabilidade. A certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade.

Dinamarco define o objeto da prova:

....conjunto das alegações controvertidas das partes em relação a fatos relevantes para todos os julgamentos a serem feitos no processo. Fazem parte dela as alegações relativas a esses fatos e não os fatos em si mesmos. Sabido que o vocábulo prova vem do adjetivo latino probus, que significa bom, correto, verdadeiro, segue-se que provar é demonstrar que uma alegação é boa, correta e,

portanto, condizente com a verdade. O fato existe ou inexistente, aconteceu ou não aconteceu, sendo, portanto, insuscetível dessas adjetivações ou qualificações. Não há fatos bons, corretos e verdadeiros nem maus, incorretos mentirosos. As alegações, sim, é que podem ser verdadeiras ou falsas - e daí a pertinência de prová-las, ou seja, demonstrar que são boas e verdadeiras.

Já a finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. Em outras linhas, um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

Em virtude dessas considerações, é importante relembrar alguns preceitos que norteiam a busca da verdade real por meio de provas materiais.

Dinamarco afirma:

Todo o direito opera em torno de certezas, probabilidades e riscos, sendo que as próprias certezas não passam de probabilidades muito qualificadas e jamais são absolutas porque o espírito humano não é capaz de captar com fidelidade e segurança todos os aspectos das realidades que o circundam.

Para entender melhor o instituto “probabilidade” mencionado pelo professor Dinamarco, aduzo importante distinção feita por Calamandrei entre verossimilhança e probabilidade:

É *verossímil* algo que se assemelha a uma realidade já conhecida, que tem a aparência de ser verdadeiro. A verossimilhança indica o grau de capacidade representativa de uma descrição acerca da realidade. A verossimilhança não tem nenhuma relação com a veracidade da asserção, não surge como resultante do esforço probatório, mas sim com referência à ordem normal das coisas.

A probabilidade está relacionada à existência de elementos que justifiquem a crença na veracidade da asserção. A definição do provável vincula-se ao seu grau de fundamentação, de credibilidade e aceitabilidade, com base nos elementos de prova disponíveis em um contexto dado, resulta da consideração dos elementos postos à disposição do julgador para a formação de um juízo sobre a veracidade da asserção.

Desse modo, a certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade.

Como o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere. Mas a impossibilidade de conhecer a verdade absoluta não significa que ela deixe de ser perseguida como um relevante objetivo da atividade probatória.

Quanto ao exame da prova, defende Dinamarco:

(...) o exame da prova é atividade intelectual consistente em buscar, nos elementos probatórios resultantes da instrução processual, pontos que permitam tirar conclusões sobre os fatos de interesse para o julgamento.

Já Francesco Carnelutti compara a atividade de julgar com a atividade de um historiador:

(...) o historiador indaga no passado para saber como as coisas ocorreram. O juízo que pronuncia é reflexo da realidade ou mais exatamente juízo de existência. Já o julgador encontra-se ante uma hipótese e quando decide converte a hipótese em tese, adquirindo a certeza de que tenha ocorrido ou não o fato. Estar certo de um fato quer dizer conhecê-lo como se houvesse visto.

No mesmo sentido, o professor Moacir Amaral Santos afirma que:

a prova dos fatos faz-se por meios adequados a fixá-los em juízo. Por esses meios, ou instrumentos, os fatos deverão ser transportados para o processo, seja pela sua reconstrução histórica, ou sua representação.

Assim sendo, a verdade encontra-se ligada à prova, pois é por meio desta que se torna possível afirmar ideias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade, ou certificar-se de sua exatidão jurídica. Ao direito somente é possível conhecer a verdade por meio das provas.

Posto isto, concluímos que a finalidade imediata da prova é reconstruir os fatos relevantes para o processo e a mediata é formar a convicção do julgador. Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar probabilidade às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Retornando aos autos, conforme já relatado, a recorrente não contestou e tampouco apresentou documentos que demonstrassem o *error in judicando*, essencial à reforma deste capítulo recursal do acórdão recorrido.

Ex positis, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas referentes às despesas aduaneiras.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho