



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13054.001680/2008-61
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº **3001-001.351 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 16 de julho de 2020
Recorrente MINUANO CORTE E COSTURA INDUSTRIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

COFINS. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS DE ICMS.

Ao julgar o Recurso Extraordinário nº 606.107/RS sob a sistemática de repercussão geral, o STF sedimentou entendimento no sentido de que os créditos de ICMS transferidos a terceiros, acumulados em razão das operações de exportação, não devem compor a base de cálculo do PIS/Pasep e COFINS não-cumulativos.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. COMBUSTÍVEL. CERTEZA E LIQUIDEZ. ÔNUS DA PROVA.

A restituição e/ou compensação de indébito fiscal com créditos tributários está condicionada à comprovação da certeza e liquidez do respectivo indébito, cujo ônus é do contribuinte. No caso concreto analisado, o contribuinte logrou comprovar que as despesas incorridas com a aquisição de óleo diesel, apenas, se enquadram no conceito de “insumos” firmado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para fins de reconhecer o direito à exclusão da base de cálculo da COFINS dos valores relativos à transferência de saldo credor de ICMS a terceiros, bem como de reverter a glosa com a aquisição de óleo diesel, contudo, mantendo a glosa no que tange aos demais combustíveis.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Relatora) e Luís Felipe de Barros Reche.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3001-001.351 - 3ª Seju/1ª Turma Extraordinária
Processo n.º 13054.001680/2008-61

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão da DRJ, à fl. 212 dos autos:

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos decorrentes de Cofins não cumulativa (exportação), referente ao primeiro trimestre de 2006. A empresa solicitou o valor de R\$ 503.361,15 de ressarcimento através da transmissão de Perdcomp ("Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e Declaração de Compensação"), efetuada em 15/03/2007, sob o n.º 22301.48863.150307.1.1.09-0010. Também transmitiu declarações de compensação utilizando parte do valor. A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo (DRF/NHO) reconheceu parcialmente o direito creditório e o ressarcimento pleiteado, no valor de R\$ 467.283,46, e homologou as compensações, já que estas não abarcam a totalidade do valor concedido. De acordo com os Despachos Decisórios DRF/NHO das fls. 72 e 123 e Relatório de Verificação Fiscal (fls. 66 a 71), a empresa não incluiu na base de cálculo da contribuição em comento as receitas com créditos de ICMS transferidos a terceiros, conforme previsto na legislação citada, e apurou indevidamente créditos oriundos de combustíveis utilizados pela frota da empresa, por não se caracterizarem como insumo.

Inconformada, em 03/11/2009, a interessada apresentou manifestação de inconformidade (fls. 129 a 177), onde discorda das glosas efetuadas. Entende que o ICMS destacado funciona como um redutor de custos, sendo registrado em conta de ativo, não existindo justificativa contábil para considerar sua transferência como receita. Anexa jurisprudência administrativa e judicial nesse sentido. Insurge-se, também, contra a glosa de créditos oriundos da aquisição de combustíveis utilizados em sua frota de veículos, argumentando que os veículos são utilizados para transporte de materiais entre os estabelecimentos e de matérias-primas do fornecedor, bem como para o transporte de funcionários, atividades que reputa intrinsecamente vinculadas à atividade operacional e à exportação. Considera que restringir o direito ao crédito é negar o princípio da não cumulatividade. Cita jurisprudência administrativa (embora não conste dos anexos o Acórdão com o número citado).

A manifestação de inconformidade se localiza às fls. 129/144 e os documentos anexados se encontram às fls. 145/177 e consistem em: cartão de CNPJ, procuração, documentos de identificação dos procuradores, contrato social, cópias de decisões administrativas.

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade, conforme decisão que restou assim ementada (fls. 180/183 e 211/217):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS DE ICMS.

Os valores recebidos em decorrência de transferência de créditos de ICMS a terceiros devem ser incluídos na base de cálculo da contribuição, exceto nas hipóteses de créditos oriundos de operações de exportação a partir de 1º de janeiro de 2009.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. COMBUSTÍVEL.

Inexiste previsão legal para o cálculo de créditos de Cofins sobre valores pagos a título de combustíveis utilizados pelos veículos da empresa.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A decisão consignou o entendimento de que a cessão de créditos de ICMS representa receita para o contribuinte/cedente, independentemente de haver lucro ou prejuízo com a operação jurídica/contábil. Consignou, também, agora em relação à glosa de créditos sobre aquisição de combustíveis, que essa aquisição não se enquadra no conceito legal de insumo.

O contribuinte foi intimado acerca desta decisão em 07/04/2011 (vide AR à fl. 187 dos autos) e, insatisfeito com o seu teor, interpôs, em 06/05/2011, Recurso Voluntário (fls. 188/203).

Em seu recurso, o contribuinte reiterou os termos de sua manifestação de inconformidade e acrescentou, no que concerne aos argumentos contrários à glosa sobre os créditos na aquisição de combustíveis, a arguição de que a interpretação consignada no acórdão recorrido estaria errada, pois, a ideia originalmente trazida nas leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 era a de que todos os componentes do custo de produção geravam crédito de ambas as contribuições, tendo havido, no entanto, posteriormente, alterações em suas redações no intuito de reduzir o direito de crédito dos contribuintes. Ademais, nessas leis, o legislador não teria feito qualquer referência a dever-se considerar o conceito de insumos utilizado na legislação do IPI.

Argumentou, ainda, a esse respeito, que há importantes julgados realizados pelo CARF reconhecendo o direito pleiteado. Assim, referiu-se a 22 recursos julgados pela Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em 02/06/2008, nos quais se teria reconhecido o direito de crédito das contribuições sobre combustíveis e lubrificantes utilizados na frota de veículos. A Fazenda Nacional teria interposto recursos à Câmara Superior de Recursos Fiscais, que, no entanto, não teriam sido providos, à unanimidade, devido ao reconhecimento do direito a tal crédito. Entre os acórdãos proferidos nesses julgamentos, o de nº 9303-01.035 seria o de maior relevância, no entender do contribuinte, por se tratar de decisão unânime da última instância administrativa e por ter sido “apresentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, que, por sua vez, ao fundamento de que o conceito de insumos, para fins de créditos do PIS e da COFINS não cumulativos, é aquele previsto pela legislação do IPI, o que, como já referido, não foi acolhido.”

Ao fim, pediu “que seja dado provimento ao presente recurso para o fim de reconhecer (a) que os valores dos saldos credores de ICMS transferidos a terceiros não devem ser considerados como receita e, bem assim, (b) o direito ao crédito da COFINS sobre os custos dos combustíveis e lubrificantes.”

Anexou procuração à fl. 204.

Os autos, então, vieram-me conclusos para a análise do Recurso Voluntário interposto.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora:

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

Consoante relato supra, parte do crédito tributário pretendido pelo contribuinte já fora anteriormente deferido, tendo persistido em discussão tão somente a glosa realizada pela fiscalização sobre: (i) saldos credores de ICMS transferidos a terceiros e (ii) custos com combustíveis e lubrificantes. É sobre estes dois fundamentos de glosa, portanto, que devemos nos debruçar. Segundo a DRJ, tais valores devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, não havendo previsão legal para a sua exclusão.

1. Da transferência de saldo credor de ICMS a terceiros

Sobre o primeiro tema, como é cediço, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 606.107/RS sob a sistemática de repercussão geral, já sedimentou entendimento no sentido de créditos de ICMS transferidos a terceiros, acumulados em razão das operações de exportação, não devem compor a base de cálculo do PIS/Pasep e COFINS não-cumulativos. É o que se extrai do teor da ementa a seguir colacionada:

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.

(RE 606107, Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013 RTJ VOL-00227-01 PP-00636)

E, nos termos do que dispõe o art. 62, §2º do Regimento Interno do CARF (Anexo II da Portaria nº 343 de 09/06/2015), o entendimento da Corte Suprema deverá ser necessariamente observado por este órgão de julgamento, em razão do disposto no art. 62, §2º, do Regimento Interno do CARF, *in verbis*:

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

juízo dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Sendo assim, como não poderia deixar de ser, a decisão proferida no RE nº 606.107/RS vem sendo reproduzida nos julgados do CARF, a exemplo da decisão a seguir, proferida pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIA DE ICMS A TERCEIROS. NÃO INCLUSÃO.

Não devem ser incluídas as receitas decorrentes da cessão onerosa de créditos de ICMS a terceiros, acumulados em razão das operações de exportação, na base de cálculo do PIS/Pasep não-cumulativo. (...) (Acórdão nº 9303-006.596 de 10/04/2018).

Diante do exposto, há de ser acolhido o pleito recursal, para fins de reconhecer indevida a inclusão do saldo credor de ICMS transferidos a terceiros.

2. Dos créditos relacionados à aquisição de combustíveis e lubrificantes

Quanto ao segundo tema, relativo aos custos com combustíveis, a solução da contenda perpassa sobre conceito de insumos disposto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, *in verbis*:

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:

no inciso III do § 3o do art. 1o desta Lei; e

b) nos §§ 1o e 1o-A do art. 2o desta Lei;

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;

Ao analisar o caso, tanto a DRF quanto a DRJ entenderam por aplicar o conceito mais restritivo de “insumos”, a teor do disposto nas normas de IPI e da IN SRF nº 404/2004. É o que se extrai da passagem a seguir colacionada, extraída do relatório constante da decisão recorrida:

A interessada apurou créditos oriundos da aquisição de combustíveis consumidos na frota de veículos da empresa. Nesse caso, conforme dispôs o art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, acima transcrito, o cálculo de créditos está limitado aos bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. O conceito de insumo encontra-se expresso na IN SRF nº 404, de 12 de março de 2004:

“Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

(...)

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.”

(...)

Conforme se depreende da leitura dos dispositivos acima transcritos, o combustível utilizado pela frota da empresa não obedece ao conceito de insumo estabelecido pela legislação, uma vez que não foram aplicados ou consumidos no processo de fabricação ou produção desenvolvido pela empresa, e, por isso, foram corretamente glosadas. Os créditos passíveis de utilização não são apenas os decorrentes de insumos, porém, neste caso, é fundamental a existência de previsão legal.

Ocorre que, como é cediço, o conceito de “insumos” para fins de reconhecimento do direito ao creditamento de PIS e COFINS é deveras polêmico, visto que admite uma certa flexibilidade, protagonizando o tema intenso debate tanto no âmbito de julgamento administrativo quanto no Judiciário.

No intuito de sanear as controvérsias sobre o tema, restou sedimentado pelo STJ por meio do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática de recurso repetitivo, 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Importante observar, inclusive, como já analisado anteriormente no presente voto, que o entendimento da Corte Superior deverá ser necessariamente observado por este órgão de julgamento, em razão do disposto no art. 62, §2º, do Regimento Interno do CARF.

Sendo assim, não há mais margem para se discutir acerca da aplicação da legislação do IPI ou mesmo do IRPJ sobre o tema, as quais traziam interpretação mais ou menos elástica para o conceito de insumo. Há de ser aplicada, portanto, a *ratio decidendi* da decisão proferida pelo STJ, a qual buscou trilhar um caminho intermediário, nos moldes do que vinha sendo decidido pelo CARF até então.

Nesse contexto, não restam dúvidas que o conceito de insumos adotado tanto pela DRF quanto pela DRJ não mais se sustenta. Resta-nos, portanto, analisar as glosas realizadas sob a ótica da orientação disposta na referida decisão do STJ.

No que tange especificamente ao conceito de insumos, os parâmetros a serem adotados na análise do direito creditório do contribuinte devem levar em consideração a essencialidade/relevância para o processo produtivo ou para o desenvolvimento da atividade econômica desenvolvida pela empresa.

Ou seja, fixou o STJ os parâmetros a serem adotados pelo Julgador, não afastando, contudo, a apreciação casuística que deverá ser realizada sobre o que deva ser considerado essencial ou mesmo relevante naquele caso concreto específico.

Como consequência, a NOTA SEI PGFN MF 63/18 veio tentar esclarecer o conceito de insumos nos moldes do que restara definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, tendo firmado orientação no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados na prestação do serviço ou da produção e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade destas.

A Instrução Normativa RFB nº 1911, de 11 de outubro de 2019, por seu turno, revogou expressamente a Instrução Normativa SRF nº 404/2004, adotada pela DRJ como razão de decidir.

É com base, portanto, na decisão proferida pelo STJ, conforme fundamentos acima expostos, que passo a analisar os itens que foram objeto de glosa inicialmente pelo despacho decisório, cujos termos restaram mantidos pela decisão recorrida.

Da fl. 60 dos autos, é possível se extrair que a glosa foi realizada em razão da seguinte descrição:

(*) Combustíveis (gasolina, alcool e oleo)

2.099,33

2.983,77

2.803,47

Sobre tais glosas, então, trouxe o contribuinte aos autos os seguintes esclarecimentos:

2.2.3 - Está mais que evidente que os combustíveis e lubrificantes consumidos pela frota de veículos têm vínculo direto com a atividade da empresa. Basta ver que ela possui, ao todo, 11 caminhões (placas ILE 7837, IME 9339, IFJ 6407, IHT 6763, ICX 9137, IHY 3308, IOB 7137, IHH 1955, IOP 7436, IOQ 2612, IOQ 1775), todos movidos a óleo diesel; e duas kombis (placas IMH 3302 e IPI 0612), ambas movidas à gasolina.

2.2.4 - Todos esses veículos são utilizados nas operações de transporte de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem entre os diversos estabelecimentos da empresa.

2.2.5 - Em alguns períodos, as kombis também são utilizadas para o transporte de funcionários da produção, que fazem horas-extras.

2.2.6 - Como antes posto, os Agentes Fiscais foram os primeiros a reconhecer que essa frota de veículos é **“utilizada nas atividades da empresa”**. Dessa forma, não se pode conceber como correta a pretensão do Fisco, de glosar os créditos da COFINS não cumulativa sobre os custos de aquisição de combustíveis e lubrificantes, na medida em que tais dispêndios têm vinculação direta com toda a atividade operacional da empresa, seja para o transporte de matéria-prima, entre os seus estabelecimentos, seja para a entrega dos seus produtos aos seus clientes.

Ao analisar o conteúdo do despacho decisório proferido, é possível constatar que este, de fato, reconheceu que os veículos e lubrificantes eram utilizados nas atividades da empresa. Contudo, entendeu que estes não poderiam ser considerados insumos, por não integrarem o processo produtivo da Recorrente. É o que se extrai da passagem a seguir reproduzida (vide fl. 68 dos autos):

Constatamos, mediante análise da memória de cálculo, e a partir das informações constantes desse processo apresentadas pelo próprio contribuinte, que o mesmo incluiu na base de cálculo dos créditos de COFINS as despesas com combustíveis. Embora utilizado nas atividades da empresa, esse combustível, não pode ser considerado insumo já que não é integrado ao produto no processo produtivo.

Como já visto, este entendimento da DRJ encontra-se superado, devendo se perquirir, então, acerca da essencialidade/relevância das despesas incorridas. E, ao fazê-lo, entendo que assiste parcial razão ao contribuinte.

À luz do que restou decidido pelo STJ, penso não restarem dúvidas que o transporte de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem entre os diversos estabelecimentos da empresa são essenciais ao próprio processo produtivo da Recorrente, sem o qual não se chegaria ao produto final. Sendo assim, penso que deverá ser revertida a glosa relacionada à aquisição de óleo diesel, visto que destinada à utilização na frota de caminhões da empresa, os quais faziam esse transporte.

Quanto às despesas com gasolina, utilizadas nas kombis, entendo que o contribuinte não logrou comprovar o enquadramento destas despesas no critério de essencialidade/relevância fixado pelo STJ. Mencione-se, por exemplo, que o próprio recorrente reconhece que essas kombis eram utilizadas para outros fins, que não o transporte de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, a exemplo do transporte de

funcionários da produção, que faziam horas extras. Nesse contexto, entendo que não há como se precisar qual a efetiva destinação deste dispêndio, razão pela qual entendo que esta glosa há de ser mantida.

Como é cediço, o reconhecimento de crédito em pedido de ressarcimento depende da comprovação da certeza e liquidez do direito pleiteado, cujo ônus é do contribuinte.

Nesse sentido, trago à colação o teor do art. 170 do Código Tributário Nacional, bem como do art. 36 da Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, e do art. 373 do Código de Processo Civil aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, *in verbis*:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

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.

Logo, entendo que, no caso concreto analisado, o contribuinte logrou comprovar o enquadramento no conceito de insumos fixado pelo STJ apenas das despesas incorridas com óleo diesel, devendo ser mantida, por outro lado, a glosa relacionada às despesas com demais combustíveis, por falta de comprovação quanto à sua essencialidade/relevância.

3. Da conclusão

Diante das razões supra expendidas, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, para fins de reconhecer o direito à exclusão da base de cálculo da COFINS dos valores relativos à transferência de saldo credor de ICMS a terceiros, bem como de reverter a glosa com a aquisição de óleo diesel, mantendo, em contrapartida, a glosa no que tange aos demais combustíveis.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões