



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.900257/2017-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3201-011.527 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de fevereiro de 2024
Recorrente BRASKEM PETROQUÍMICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. CONCEITO APÓS A DECISÃO DO STJ.

Insumo, para fins de apropriação de crédito de PIS e Cofins, deve ser tido de forma mais abrangente do que o previsto pela legislação do IPI. Ainda assim, para serem considerados insumos geradores de créditos destas contribuições, no sistema da não cumulatividade, os bens e serviços adquiridos e utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens e serviços destinados à venda, devem observar os critérios de essencialidade ou relevância em cotejo com a atividade desenvolvida pela empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. POSSIBILIDADE

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens (os chamados palets e filmes stretch), utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser transportado, são considerados tanto na condição de insumos, quando como elementos inerentes à armazenagem, e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMO. ENERGIA ELÉTRICA.

Somente se permite o desconto de créditos em relação à energia elétrica quando esta for efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; não se incluindo em citados gastos as despesas com taxa de iluminação pública, multas por atraso no pagamento da energia faturada e outros serviços diversos.

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

Deve ser mantida a glosa que não for comprovada por documentação hábil, apresentada de forma nítida, clara e organizada, a fim de demonstrar ser o detentor dos créditos por ele pleiteados, a fim de possibilitar o julgador a formação de sua convicção.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

PERÍCIA. LIVRE CONVICÇÃO DO JULGADOR A RESPEITO DA NECESSIDADE.

A análise do pedido de diligência ou perícia é de livre convicção do julgador, podendo ser indeferida quando a sua realização revele-se prescindível ou desnecessária para a formação de sua convicção, ou ainda se for destinada à produção de provas que deveriam ter sido produzidas pelo interessado.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa de créditos relativos às aquisições de material de embalagem (pallets e filme Stretch), mas desde que comprovados e observados os requisitos da lei, vencida a conselheira Ana Paula Pedrosa Giglio, que negava provimento integralmente. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão n.º 3201-011.526, de 28 de fevereiro de 2024, prolatado no julgamento do processo 13502.900267/2017-46, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafeté Reis – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafeté Reis (Presidente), Márcio Robson Costa, Marcos Antônio Borges (substituto integral), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Ana Paula Pedrosa Giglio. Ausente o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, substituído pelo conselheiro Marcos Antônio Borges.

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto em face de Acórdão exarado Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil, que julgou **procedente em parte** a Manifestação de Inconformidade apresentada pela contribuinte acima identificada, relativa ao Pedido de Ressarcimento de **PIS/COFINS não cumulativo vinculado a receitas do mercado externo**.

A Manifestação de Inconformidade foi proposta contra o Despacho Decisório, o qual **reconheceu parcialmente o valor de direito creditório pleiteado**.

De acordo com o relatório fiscal (Despacho Decisório), a autoridade fiscal constatou a **inclusão de produtos/serviços que considerou não serem passíveis de enquadramento no conceito de insumo**, os quais conseqüentemente foram **glosados**, quais sejam:

Dos Bens Utilizados como Insumo:

- **Materiais de Uso e Consumo.** – por entender que somente poderiam ser considerados insumos os bens ou os serviços **intrinsecamente vinculados à produção**, isto é, quando aplicados ou consumidos diretamente na etapa produtiva da empresa requerente do crédito. Com relação a partes e peças que, quando não representavam acréscimo de vida útil superior a um ano, deveriam ser classificadas como estoque, sendo levadas a custos ou despesas por ocasião de sua utilização. Apenas se fossem usadas em máquinas ou equipamentos utilizados na produção de bens destinados à venda (de forma 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), é que poderiam ser consideradas insumos para os fins de creditamento.

- **Materiais de embalagem para permitir ou facilitar o transporte** (Palets, Big Bags e Filmes Stretch) - tais itens seriam destinados tão somente como auxiliar no transporte do produto final. São incorporados após a conclusão do processo produtivo. Estes produtos não se enquadrariam no conceito de insumo não tendo a capacidade de gerar créditos.

- **Água Potável** - quando **utilizada tão somente para o consumo humano**, conforme atestado no Laudo apresentado pela empresa. Tal consumo encontra-se em chuveiros de emergência e em equipamentos denominados “lava-olhos”, entendido como item essencial ao processo produtivo.

- **Insumos com a seguinte denominação:** Hipoclorito de Sódio a 13%, GENGARD GN7004, FLOGARD MS-6208, FLOGARD MS-6222, FOAMTROL AF 2051, INHIBITOR AZ 8104, POLÍMERO CP-571D, DEPOSITROL SF 5120, SPECTRUS NX- 1100, SPECTRUS OX1276, CORRSHIELD NT 4203, CORTROL OS-5607, OPTISPERSE AP 4653, STEAMATE NA0560, DEPOSITROL PY-5206, SPECTRUS NX-1104, GENGARD GN-7004, HYDREX BR-4000, HYDREX 9001, HYDREX 4020, ADFLOC 010, TANFLOC SG TANINO, SPECTRUS NX-1105, GENGARD GN 7008, CORRSHIELD NT 4203, STEAMATE NA 0880 e POLYFLOC AP1707 - **utilizados para tratamento de água e manutenção das condições necessárias para sua utilização na geração de vapor.**

- **Hipoclorito de Sódio** - Utilizado também para **tratamento de água clarificada** e manutenção de condição para utilização, não tendo, portanto, relação direta, com o processo produtivo.

- **Água Industrial** - produto que não se caracterizaria como insumo por ser **utilizado no combate a incêndios e para primeira limpeza dos equipamentos**, ou seja, não teria relação direta com o processo produtivo.

- **Álcool Absoluto, Ácido Clorídrico Técnico 36%, Soda Cáustica 50% e Dióxido De Carbono.** Não se tratariam de bens utilizados como insumo, pois, seriam **produtos utilizados nas diversas etapas de análises laboratoriais e tratamento de efluentes**, sem relação direta com o processo de produção.

Das Aquisições do Mercado Interno - Serviços Utilizados como Insumo:

Para fins de apuração de créditos na modalidade da não cumulatividade, a enumeração exaustiva dos dispêndios capazes de gerar crédito e, no que toca à questão dos dispêndios com insumos, os vincula à utilização na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Afirma que o termo insumo não pode ser considerado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão-somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Nesse contexto, a autoridade fazendária concluiu que **análises e inspeções em equipamentos, gestão de insumos ou de almoxarifado, armazenagem de cargas, a não ser que em operações de venda** (que tem rubrica própria no DACON e não seria o caso destes créditos apresentado).

- **Serviços Utilizados como Insumos** - dispêndios com **limpeza e higiene, tratamento de efluentes**, dentre outros foram glosados.

- **Despesas de Energia Elétrica e Térmica, inclusive sob a Forma de Vapor** - somente as despesas de energia elétrica efetivamente consumida concederiam o direito ao crédito, inexistindo autorização legal para o creditamento em relação às despesas de contratação de *Demanda de Energia*. A contribuição para o custeio da iluminação pública, bem como multa e juros por atraso no pagamento careceriam de previsão legal para o creditamento. Dessa forma, as glosas contemplaram os itens com as seguintes descrições: **Multa, Juros de Mora e Contribuição de Iluminação Pública**.

- **Devolução de Vendas** - Dos créditos apresentados no arquivo EFD referente à devolução de vendas, vários **itens relacionados pelo contribuinte não foram identificados nas Notas Fiscais** emitidas e extraídas por meio do sistema de Notas Fiscais eletrônicas. A planilha em anexo "Glosa Devolução de Vendas" relaciona as notas que não foram identificadas, razão pela qual foram glosadas.

Das Aquisições do Mercado Externo:

- **Bens Utilizados como Insumo**. A autoridade fiscal esclarece que, segundo a legislação, a possibilidade de acumulação dos créditos de PIS ou Cofins apurados em decorrência de operações de importação **restringe-se aos custos, despesas e encargos onde se comprove o efetivo pagamento da contribuição**.

Inconformada, a contribuinte **apresentou Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório** emitido, na qual, em apertada síntese, se insurgiu contra a decisão nos seguintes pontos:

- **a fiscalização teria adotado conceito físico de insumo que seria muito restritivo** - traz longa argumentação para rechaçar o conceito adotado pela autoridade fiscal. Argumenta que o conceito é equivocado, uma vez que adota as diretrizes da legislação do imposto sobre produtos industrializados – IPI e não leva em conta a materialidade das contribuições (PIS ou Cofins). Argumenta que o conceito de insumo deve ser extraído da ciência econômica, ou seja, deve abarcar todos os gastos essenciais, diretos e indiretos, que são empregados no processo produtivo. Menciona que o CARF ao julgar Recursos Voluntários apresentados pela manifestante teria reconhecido o direito ao crédito para todos os produtos/serviços tidos como essenciais ao funcionamento da planta fabril. Diz que “*restou*

definido que as aquisições de vapor, água clarificada, nitrogênio, ar de instrumento, paletes, big bags, mag bags, tintas e diversos outros materiais de embalagem, além dos serviços de pintura industrial, isolamento térmico refratário e antiácido, tratamento de efluentes, inspeção de equipamentos, aluguel de hardware e serviços de impressão sobre embalagens conferem direito a crédito.” Acrescenta que o judiciário tem, também, afastado o conceito de insumo contido nas Instruções Normativas da RFB e reconhecido o direito ao crédito dos bens e serviços essenciais para o processo produtivo das empresas.

No que diz respeito ao mérito, argumentou que o **direito ao crédito dos bens utilizados como insumos estaria sendo corretamente utilizado**, da seguinte forma:

a) **Produtos utilizados como insumos com as seguintes denominações:** SPECTRUS-1100, SPECTRUS NX-1104, FLOGARD MS- 6208, FLOGARD MS- 6222, CORTROL OS 5607, STEAMATE NA 0560, OPTISPERSE AP 4653, GENGARD GN7004, INHIBITOR AZ 8104, POLÍMERO CP-571D, DEPOSITROL SF 5120, CORRSHIELD NT 4203, DEPOSITROL PY-5206, FOAMTROL AF2051, SPECTRUS OX 1276, GENGARD GN 7008, ADFLOC 010, STEAMATE NA 0880 E POLYFLOC AP 1707, HIPOCLORITO DE SÓDIO – Afirma que **seriam produtos utilizados no tratamento da água que é usada nas diversas fases do processo produtivo**. Tratar-se-iam de sanitizantes, aditivos anticorrosivos, biocidas e biodispersantes que teriam como **objetivo inibir a corrosão, prevenir a proliferação de microrganismos e a incrustação de sais e de realizar o controle do PH**. Alega que a não utilização destes produtos inviabilizaria a produção, gerando um produto imprestável para o fim que se destina.

b) **Água Potável** - Sustenta que se trataria de produto **indispensável para a segurança e qualidade dos produtos finais**. Seria utilizada na área industrial, nos lava-olhos e chuveiros de emergência, para caso de contaminação com produtos químicos, e, também, para a limpeza dos equipamentos utilizados nas análises físico-químicas das correntes do processo e nos produtos finais.

c) **Produtos utilizados como insumos com as seguintes denominações:** HIDREX BR-400 COAGULANTE, HYDREX 9001, HYDREX 4020-ANTICRUSTANTE, ADFLOC010, POLÍMERO CP-571D e TANFLOC SG TANINO – Tratar-se-iam de produtos utilizados no sistema de água de resfriamento para evitar os processos de corrosão, de obstrução, de incrustação de sais e de proliferação de microrganismos, bem como para o controle do PH da água.

d) **Hipoclorito de Sódio A 13 %** - Este produto seria utilizado como bactericida nas águas industriais (corrente de água da torre de refrigeração e reservatório de água para incêndio), com o objetivo de prevenir a proliferação de microrganismos e algas, depósitos, obstruções e corrosões nos equipamentos.

e) **Água Industrial** (ou água bruta) - Seria utilizada como produto para a primeira lavagem dos equipamentos, para remoção de lama e incrustações que ocorrem no processo produtivo, e, também, como reserva para o combate a eventuais incêndios.

f) **Álcool Absoluto e Ácido Clorídrico Técnico 36%** - Tratar-se-iam de produtos utilizados em análises laboratoriais, realizadas nas diversas etapas do processo produtivo, para fins de controle de qualidade dos produtos produzidos.

g) **Dióxido de Carbono** - Seria utilizado para correção do PH nas correntes do processo e dos efluentes.

h) **Nitrogênio Alta Pureza Gasosa** - Agente inertizante utilizado nas diversas análises realizadas para controle de qualidade dos produtos e das condições do processo.

i) **Materiais de Embalagem** - Argumenta que seus produtos finais apresentam-se na forma de pó e pellets, de forma que **se tornaria inviável o seu armazenamento e subsequente venda sem que estes sejam propriamente acondicionados**. Diante disso se utiliza de **sacarias, sacos, big bags, injetor e sacas para big bags** (sacos que acondicionam maior ou menor quantidade de produtos finais). Tais embalagens manteriam a integridade dos produtos finais durante seu armazenamento e transporte até o destino final. Os *Palets* seriam indispensáveis para manter a integridade física dos produtos (polipropilenos), uma vez que serviriam para suportar a carga dos produtos já ensacados e permitir um transporte adequado. Estas pranchas de madeira seriam também utilizadas com o objetivo de manter as características físico-químicas dos produtos, evitando que estes percam suas características originais mediante contato com a superfície do solo. Alguns palets, denominados “one way”, são não retornáveis e só podem ser utilizados uma única vez. Traz aos autos parecer técnico (documento 04) que analisa a função dos palets no processo de embalagem do produto final.

No tocante às **etiquetas e fitas adesivas**, argumenta que seriam imprescindíveis para o processo produtivo, pois servem para a correta identificação e individualização dos produtos finais. No mesmo sentido, as **braçadeiras, caixas de papelão, filmes, fitas, bobinas e colas** têm por finalidade manter agrupadas por espécie e quantidade as embalagens já preenchidas e devidamente vedadas pelos lacres. Ressalta que em outros processos da empresa julgados reconheceu-se que os “*paletes, big bags, mag bags, tintas para impressão, braçadeiras, caixas de papelão e filmes, dentro outros produtos e serviços*” conferem direito ao crédito, uma vez que *são necessários e imprescindíveis a produção dos produtos fabricados pela manifestante*”. Não haveria razão para distinção entre embalagens incorporadas ao produtos e embalagens de transporte.

j) **Esferas de Cerâmico** -. Seriam utilizadas em diversas fases do processo produtivo com o fim de sustentação de catalisadores e peneiras moleculares. As esferas de cerâmica, assim como o catalisador, entram em contato direto com o produto perdendo as suas propriedades.

j) **Graxa** - Afirma que a polimerização que seria etapa crucial do processo produtivo depende da ação de um catalisador. A graxa seria utilizada para a formação de uma textura pastosa necessária.

j) **Partes e Peças de Reposição Utilizadas na Manutenção Rotineira** - Os diversos itens glosados, tais como **anel, arruela, barra redonda, acoplamentos, porcas, buchas, barra roscada, condutores, parafusos, disjuntores, plugues, pastilhas, pinos, relés, rotores, eixos, eletrodos, eletrodutos, flanges, mangueiras, tampa de borracha, gaxetas, vareta para solda, válvulas, tubos, molas, transmissor, terminal, união, curvas, fusíveis e suas bases, juntas, cabos, niple, conectores**, dentro outros seriam todos usados em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados a venda. Ressalta que nenhuma dessas peças seria contabilizada em seu ativo permanente por não satisfazerem os requisitos exigidos para tanto e que tanto o CARF quanto Receita Federal do Brasil já teriam se posicionado pelo direito a crédito destas partes e peças de reposição.

k) **Outros Produtos** - Apresenta tabela contendo diversos itens que considera insumos do processo produtivo, em sua maioria classificadas também “peças de reposição”.

Em relação aos **serviços utilizados como insumo**, trouxe as seguintes considerações:

a) **Serviços de Manutenção e Conservação Industrial** - A industrialização e comercialização de seus produtos necessita que as estruturas fabris estejam em plenas condições de efetivar a produção. A realização de serviços de monitoramento, manutenção, higienização e reparos nas máquinas e equipamentos seria essencial para a produção, ressaltando que esses serviços deveriam ser realizados, também, nas estruturas físicas (construção civil) produtivas.

Discorre sobre o direito ao crédito dos seguintes serviços, que comporiam o gênero “**Manutenção e Conservação Industrial**”.

a.1) **Serviços de Montagem e Desmontagem de Andaimos** - Argumenta necessitar deste tipo de serviço contratado de empresas especializadas no fornecimento de andaimes ou de plataformas elevatórias (*man lift*), para realizar a manutenção de equipamentos de difícil acesso.

a.2) **Serviços de Máquinas de Cargas** - A manutenção de sua estrutura produtiva (máquinas, equipamentos, acessórios de tubulação e componentes) exigiria a contratação de empresas terceirizadas que se utilizem de guindastes, empilhadeiras e caminhões *munk* para realizar a movimentação das partes, peças e equipamentos objetos da manutenção.

a.3) **Pintura Industrial** - Os equipamentos e tubulações do processo produtivo necessitariam de pinturas especiais periódicas, com aplicação de revestimentos anticorrosivos, também realizadas por empresas especializadas. Não se tratariam de pinturas para mero embelezamento, mas sim de serviços imprescindíveis para a conservação de seu parque fabril.

a.4) **Inspeção de Equipamentos e Manutenção Civil** - Os equipamentos e tubulações de sua área industrial necessitariam de inspeção periódica a ser realizada por mão de obra especializada (a inspeção de seus equipamentos seria regida por legislação do Ministério do Trabalho e Emprego, a qual teria por objetivo assegurar a integridade e segurança dos ativos utilizados no seu processo produtivo). Argumenta que “*contrata serviços com objetivo de fiscalizar a integridade civil em dutos externos (dutos) com manutenção civil necessária à recuperação de pistas, canaletas e/ou erosões.*”.

a.5) **Limpeza Industrial** - A contratação deste tipo de serviço visaria atender a Resolução CONAMA n.º 06/1988, que trata das regras de descarte das indústrias geradoras de resíduos considerados perigosos. Este serviço incluiria a limpeza, coleta e descarte adequado dos resíduos gerados na manutenção de seus equipamentos. Tratar-se-ia de obrigação legal, oriunda da legislação ambiental, à qual a impugnante não pode se escusar em executar.

a.6) **Serviços de Caldeiraria e de Mecânica** - Seriam serviços essenciais para o processo produtivo da empresa, pois se referem a serviços de manutenção preventiva e corretiva em equipamentos estáticos, dinâmicos e elétricos da planta industrial.

a.7) **Gerenciamento de Empreendimentos e Paradas** - A contratação desse tipo de serviço seria essencial para as atividades da empresa, pois “*compreende a aplicação de técnicas*

de controle de execução e de coordenação de trabalho, para otimizar os resultados em termo de qualidade, prazo e custo, em um Empreendimento ou em uma Parada de Manutenção”.

a.8) **Serviços de Instrumentação** - Seria necessária a contratação deste tipo serviço para a correta manutenção dos instrumentos utilizados no processo produtivo, tais como manômetros, termômetros, transmissores de pressão e temperatura, medidores de vazão e de nível, etc. A falta de adequada conservação implicaria na perda da calibração e aferição dos referidos instrumentos, resultando em problemas no processo produtivo.

b) **Serviços de Armazenagem** - A impugnante alega que dentre os serviços glosados pela autoridade fiscal estão os de “*armazenagem externa de cargas*”. Alega que a autoridade afirmou que armazenagem teria rubrica própria no DACON e não seria o caso deste crédito. Traz trecho de nota fiscal para demonstrar que as glosas referem-se, de fato, a serviços de armazenagem. Confirma que houve equívoco ao inserir o crédito em linha equivocada do DACON, mas que se trataria de **mero de erro formal** e que não poderia servir como embasamento para glosa de créditos legítimos. Afirma que as notas cujos serviços não estão descritos como “armazenagem” referem-se a serviços vinculados à armazenagem, tais como serviços de movimentação, carga e descarga de mercadorias. Por fim solicita reversão das glosas efetuadas tendo em vista a nítida natureza de (i) serviços de armazenagem na imensa maioria das notas fiscais e (ii) serviços indissociáveis aos serviços de armazenagem propriamente ditos, tais como movimentação, carga e descarga de mercadorias armazenadas.

c) **Locação de Máquinas e Equipamentos** – Defende que verificou uma série de notas fiscais glosadas que seriam relativas a locação de máquinas e equipamentos. Defende **também tratar-se de mero equívoco formal** o fato de não ter classificado tais notas em linha própria do DACON e que isto não poderia fundamentar glosa. A autoridade fiscal rechaçou o direito ao crédito sob o argumento de que tais serviços “não são utilizados diretamente na produção, já que se trata de elementos auxiliares, complementares ao processo produtivo”. Argumenta que a lei ao tratar sobre o **crédito de aluguel de máquinas e equipamentos**, não teria condicionado que estes fossem utilizados diretamente na fabricação ou produção de bens. Bastaria que tais máquinas e equipamentos fossem utilizadas no cumprimento do seu objeto social.

d) **Energia elétrica** - Argumenta que o crédito poderia também, ser aproveitado no tocante aos valores cobrados a título de demanda contratada, uma vez que estes se consubstanciam em despesas intrínsecas e indissociáveis do consumo de energia elétrica. A contratação da demanda contratada seria obrigatória para consumidores industriais, restando indissociavelmente vinculada à utilização da energia elétrica. Existiria jurisprudência favorável a sua tese no CARF.

Argumenta, também, que a fiscalização glosou outros itens constantes das Faturas de energia elétrica, tais como: **Contribuição de Iluminação Pública, multa e juros**, sob o argumento de que “*ainda que suportados pelo contribuinte e cobrados na mesma fatura de energia elétrica, não existe amparo legal para que os apontados encargos possam gerar créditos das contribuições em tela*”. Alega que a contribuição de iluminação pública seria indissociável do consumo de energia elétrica, conferindo, portanto, o direito ao crédito das contribuições não cumulativas (PIS e Cofins). Afirma que “não existe possibilidade de se consumir a energia elétrica de que necessita, sem que haja a incidência da contribuição de iluminação pública, cuja base de cálculo é o consumo mensal de energia elétrica”. De igual

modo, afirma que o valor correspondente a multa e juros por atraso de pagamento consubstanciarão despesas inerentes ao consumo de energia elétrica, pelo que conferem direito ao crédito da contribuição em voga. Solicita então a reversão das glosas efetuadas referentes à demanda contratada, contribuição de iluminação pública e multa/juros por atraso de pagamento.

- **Glosas de créditos decorrentes de devolução de vendas** - Afirma que a glosa foi efetuada apenas pelo fato de a fiscalização **não ter localizado as notas fiscais que embasariam o crédito**. Apresenta tabela com as notas fiscais não encontradas pela fiscalização bem como as respectivas notas de venda correspondentes às notas de devolução (doc. 06 em anexo).

- **Glosas de créditos de PIS/COFINS - Importação** - Informa que a **fiscalização glosou parte dos créditos em face de suposta falta de comprovação**. A fim de comprovar a insubsistência da alegação fazendária, junta memória de cálculo dos valores pagos a título de PIS e Cofins importação, bem como comprovantes de pagamento.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil proferiu acórdão, por meio do qual **deferiu parcialmente a Manifestação de Inconformidade** apresentada pelo interessado.

Irresignada, a parte veio a este colegiado, através do **Recurso Voluntário**, no qual alega em síntese **as mesmas questões** levantadas na Manifestação de Inconformidade, atendo-se, entretanto, apenas aos itens que tiveram suas glosas mantidas.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto ao mérito, exceto quanto aos créditos relativos às aquisições de material de embalagem (pallets e filme Stretch), transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

Admissibilidade do recurso

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

Do Processo

A Recorrente apresentou Pedido de Ressarcimento de créditos de PIS, vinculado às receitas de mercado interno não tributável, referente ao 2º trimestre de 2012, no valor total de R\$ 1.903.176,21.

O crédito pleiteado foi homologado parcialmente tendo sido indeferido o valor de R\$ 476.726,11 em razão de irregularidades fiscais. Após o julgamento da Manifestação de Inconformidade, permaneceu em lide o valor de R\$ 191.485,83 tendo sido mantidas unicamente as seguintes glosas:

1. Materiais de embalagem para permitir ou facilitar o transporte (Pallets, e Filmes Stretch).
2. Despesas de Energia Elétrica e Térmica, inclusive sob a Forma de Vapor – nos casos de Multa, Juros de Mora por atrasos nos pagamentos e Contribuição de Iluminação Pública.
3. Aquisições do Mercado Externo - Bens Utilizados como Insumo que não se restringem aos custos, despesas e encargos onde se comprove o efetivo pagamento da contribuição.

Do Novo Conceito de Insumo

Conforme mencionado, verifica-se que o cerne da presente lide envolve a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e Cofins apurados no regime não cumulativo e a consequente análise sobre o conceito jurídico de insumo dentro de nova sistemática para os itens glosados pela fiscalização. Tais itens serão analisados individualmente no presente voto, em tópicos a seguir.

Cabe inicialmente tecer algumas considerações sobre a forma de interpretação do conceito de insumo a ser adotada neste voto.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da Cofins foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002

(PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (Cofins). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza-se a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do caput, dentre elas o PIS e a Cofins.

A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS/Cofins.

Por meio da Instrução Normativa n.º 247, de 2002 (com redação dada pelas Instruções Normativas n.ºs 358/2003- art. 66 e n.º 404/2004- art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento de PIS/Cofins. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos foi excessivamente restritiva, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). As Instruções Normativas RFB n.ºs 247, de 2002 e 404, de 2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo fosse diretamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI trouxe critério demasiadamente restritivo, contrariando a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS/Cofins.

Entendeu-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (do IRPJ), pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto n.º 3.000, de 1999 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

Ultrapassados os argumentos para a não adoção dos critérios da legislação do IPI nem do IRPJ, necessário estabelecer-se o critério a ser utilizado para a conceituação de insumos. O Superior Tribunal de Justiça acabou por definir tal critério ao julgar, pela sistemática dos recursos repetitivos, o recurso especial n.º 1.221.170-PR, no sentido de reconhecer a aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo para os créditos de PIS/Cofins não cumulativos. Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe a seguinte 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.”

(Destacou-se)

O acórdão do REsp, ao ser proferido pela sistemática dos recursos repetitivos (tendo já ocorrido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional), determina que os Conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão, em razão de disposição contida no Regimento Interno do Conselho.

Para melhor subsidiar e elucidar o adequado direcionamento das instruções contidas no acórdão do STJ traz-se a NOTA SEI PGFN/MF nº 63/2018, a qual melhor esclarece a forma de interpretação do conteúdo da decisão do Tribunal:

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

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 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.”

(Destacou-se)

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que 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. Ademais, tal ato ainda reflete sobre o “teste de subtração” que deve ser feito para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota da PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Nessa linha, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da Cofins, impende analisar se há: pertinência ao processo produtivo (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); essencialidade ao processo produtivo (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e possibilidade de emprego indireto no processo de produção (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido). Assim, para que determinado bem ou serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS/Cofins, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva comprovação destas características.

Das Despesas com Energia Elétrica

Foram glosados alguns valores relativos à energia elétrica para efeitos de creditamento de PIS Cofins. A glosa referiu-se a valores da fatura que não eram intitulados como “consumo”. Destaca a autoridade que a legislação somente se permite o desconto de créditos em relação à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se incluindo em citados gastos as despesas classificadas como: “taxa de iluminação pública, multas por atraso no pagamento da energia faturada e outros serviços diversos”, os quais foram integralmente glosados.

A recorrente argumenta que estes valores estariam vinculados ao consumo de energia no processo produtivo da empresa e deveriam ser incluídos nos custos de energia elétrica consumida. Isto porque não haveria restrição legal impedindo o creditamento de PIS e Cofins sobre a totalidade das despesas de energia consumida nos estabelecimentos da empresa, sem qualquer restrição adicional. A exclusão destes valores da base de cálculo dos créditos seria uma interpretação restritiva e equivocada, além de violar o princípio da não cumulatividade.

Em relação à energia elétrica destaque-se que o crédito referente a ela própria fora devidamente reconhecido, apenas os “acessórios cobrados juntamente com as faturas de energia elétrica”, conforme caracterizou (indevidamente) a recorrente, foram glosados. Tais “acessórios” são a taxa de iluminação pública e multas por atraso no pagamento das despesas de energia elétrica.

Não assiste razão à Recorrente em sua irrisignação, pois mesmo considerando a interpretação vigente para o conceito de insumo, mais liberal que a adotada ao tempo da decisão recorrida, não se coaduna com a ideia de essencial ao seu processo produtivo, e, assim, ser suscetível de geração de crédito a despesa relativa à taxa de iluminação pública, muito menos multa por atraso no pagamento da fatura, ou qualquer outro “acessório de mesma espécie”. Além disso, a lei especificou em dispositivo próprio, no art. 3º inciso III, a despesa de energia elétrica

como geradora de crédito, fora de qualquer discussão acerca do conceito citado.

Assim, os “acessórios” da energia elétrica devem ser discutidos no âmbito do inciso III, do art. 3º, não dentro do conceito geral de insumo. De fato, o inciso III, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não autoriza incluir tais “acessórios” na base de cálculo dos créditos, mas tão-somente a despesa com a própria energia consumida no estabelecimento da empresa:

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

(...)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;”

(Destacou-se)

O texto legal não autoriza ao intérprete incluir outras despesas, a título de acessórios, além da despesa de energia na base de cálculo de créditos. Ademais, o caso da multa por atraso ensejaria vantagem indevida ao usuário em mora, em relação ao usuário pontual, premiando e incentivando a inadimplência. E o tributo (taxa ou contribuição de iluminação pública) por sua própria natureza não pode ser considerado um acessório do preço pago pelo consumo de energia.

Decisões neste sentido existem diversos precedentes neste Conselho, conforme se reproduz abaixo:

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

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

CRÉDITO. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. MULTA POR ATRASO. VEDADO.

Somente se permite o desconto de créditos em relação à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se incluindo em citados gastos as despesas com taxa de iluminação pública, multas por atraso no pagamento da energia faturada e outros serviços diversos.

Acórdão 3002-002.569, de 10/02/2021. Processo nº 13227.900245/2014-30. Relator: Wagner Mota Momesso de Oliveira.

Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não cumulatividade os valores gastos com o consumo de eletricidade, não sendo considerados créditos os valores pagos a outro título as empresas concessionárias de energia elétrica.

Acórdão 9303-006.627 de 10/02/2021. Processo nº 10920.001868/2007-83. Relator: Luiz Eduardo De Oliveira Santos.

A taxa de iluminação pública, tributo cobrado pelos municípios, e a multa, cobrada pela concessionária em razão da mora do usuário, assim como “outros serviços diversos” não contemplam a possibilidade de gerar crédito a favor do contribuinte. Desta forma, não cabem reparos à decisão de primeira instância no que diz respeito à glosa dos créditos destas despesas com energia elétrica.

Despesas com Aquisições no Mercado Externo

A fiscalização glosou, ainda, parte dos créditos apropriados pela Recorrente a título de PIS – Importação em face da falta de comprovação do recolhimento da integralidade dos valores informados no DACON.

O Acórdão da DRJ manteve a glosa em questão por falta de comprovação dos valores declarados, conforme se verifica no trecho da decisão abaixo transcrito:

Aquisições no Mercado Externo – PIS/Cofins Importação.

Por fim, com relação ao crédito de importação, a justificativa para a glosa feita pela autoridade fiscal foi a não comprovação da arrecadação de alguns meses. A planilha apresentada pela autoridade fiscal intitulada “PIS IMPORTAÇÃO ARRECADADO” demonstra os valores de PIS que foram considerados como crédito por terem sido encontrados. Nos meses em que não houve apresentação da planilha a autoridade fiscal considerou todo o crédito pleiteado pela fiscalizada como correto. A impugnante trouxe listagem de notas fiscais com comprovante de arrecadação para os meses de abril e junho. Primeiramente, não encontramos todos os comprovantes de arrecadação da listagem apresentada pela manifestante. Além disso há uma aparente divergência nos critérios de aproveitamento deste crédito. Enquanto a autoridade *a quo* considerou o mês do documento de arrecadação, aparentemente a manifestante utiliza o mês da nota de entrada. Não podemos assegurar que se trata apenas de eventual divergência formal com relação ao mês registrado da nota fiscal de entrada em relação ao período da arrecadação do tributo, pois não temos informação de quais documentos de arrecadação de PIS importação foram utilizados para embasar o mês de maio 2012 (que foi inteiramente concedido pela autoridade fiscal). Além disso algumas notas consideradas pela autoridade fiscal nos meses de abril e junho, conforme tabela anexada no TVF, constam como crédito em meses diferentes nas tabelas da manifestante. Dessa forma, mantém-se a glosa da autoridade *a quo* quanto a este ponto.

Apesar das discrepâncias apontadas na decisão da DRJ a recorrente não apresentou qualquer documento ou prova no sentido de demonstrar a correção dos créditos por ela pleiteados. As planilhas apresentadas às fls 1.138/1.140 não esclarecem a divergência no critério temporal apontado e não indicam a maior parte das Notas Fiscais ligadas às operações. Não há documentação que ampare as informações contidas nas planilhas apresentadas que possibilitem a confirmação dos dados lá constantes.

Contrariamente ao alegado no Recurso, não houve confirmação destes créditos por parte da fiscalização, posto que não ocorreu exame dos mesmos nos períodos corretos. Não há como se afirmar, portanto, que a divergência constatada não impactou na apuração efetuada pela fiscalização e pela autoridade decisória de primeira instância.

A mera alegação, desprovida de provas, não é apta a favorecer a tese defendida pela Recorrente. Nos termos do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal (PAF), cabe ao impugnante o ônus da prova de suas alegações. Referido dispositivo assim dispõe:

“Art 16 A impugnação mencionará:

I. a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II. a qualificação do impugnante;

III. os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

(...)”

(Destacou-se)

No presente caso, nem na fase de Manifestação de Inconformidade nem no Recurso Voluntário, o interessado se predis pôs a comprovar de forma inequívoca as razões de sua contrariedade em relação aos fatos que embasaram esta parcela do lançamento mantida. Alega apenas que faz jus aos créditos de PIS-importação e que na Manifestação de Inconformidade teria logrado demonstrar a insubsistência das alegações fazendárias (de acordo com seu entendimento anexando aos autos memória de cálculo dos valores pagos a título de PIS-importação e os respectivos comprovantes de pagamento).

A autoridade a quo trouxe explicações detalhadas sobre os motivos da manutenção das glosas, acima já transcritos (ausência de comprovação dos documentos listados; divergência nos critérios de aproveitamento dos créditos em especial na questão temporal, ausência dos documentos de arrecadação do PIS-importação utilizados para embasar as planilhas apresentadas, utilização de Notas já aproveitadas como créditos em outros períodos). Entretanto, mesmo de posse destas informações trazidas pela DRJ/09 a parte não acrescentou novas provas aos autos.

Neste sentido tem reiteradamente decidido este Conselho:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/01/2003, 31/03/2003, 30/04/2000, 31/05/2003, 30/06/2003 31/07/2003,31/08/2003,30/09/2003,31/10/2003,30/11/2003

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o fato modificativo, extintivo ou impeditivo do direito, devendo prevalecer a decisão a quo que julgou parcialmente procedente o lançamento de ofício relativo à Contribuição para o PIS, na modalidade não cumulativa, pelo fato de ter se baseado no resultados de diligência, em que se verificaram a escrituração e a documentação fiscal do sujeito passivo, tendo em vista a não apresentação de qualquer elemento probatório hábil em sentido contrário.

Processo n.º 10580.012559/2004-94. Acórdão n.º 3803-001.953, de 01/09/2011. Relator: Conselheiro Hécio Lafeté Reis

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/12/2000 a 31/12/2000, 01/12/2001 a 31/12/2001.

PROVAS. REPARTIÇÃO DO ÔNUS. VERDADE MATERIAL.

As provas que constroem a verdade material são produzidas no processo por ambas as partes. Os dados recebidos das administrações tributárias de outras esferas de governo tem previsão legal para instrumentalizar a ação fiscal. Uma vez não informados pela contribuinte com outros elementos de prova apresentados em contestação, devem prevalecer para manter a exigência.

Processo n.º 10410.004643/2003-13. Acórdão n.º 3803-001.198, de 03/02/2011. Relator: Conselheiro Belchior Melo de Souza

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao Recorrente o ônus da prova dos fatos que alega nos termos da Lei 9.784/1999, artigo 36. Não logrando êxito a comprovação do pagamento, o fato por ele alegado não subsiste como fato jurídico. É mero evento ou fato social, irrelevante para o direito.

Processo n.º 10380.008924/2005-01. Acórdão n.º 3401-001.631, de 06/10/2011. Relatora: Conselheira Ângela Sartori

Tendo em vista que em nenhum momento a recorrente efetivamente comprovou a existência dos créditos alegados e a correção das declarações por ela efetuadas, esta alegação não merece lograr êxito.

Do Pedido de Diligência

Finalmente, a recorrente requer a realização de diligência fiscal, com vistas a responder os quesitos por ela elaborados, em razão da controvérsia existente em relação à apuração dos créditos de PIS-importação, acima mencionadas.

Prova (de acordo com Aurélio Buarque de Holanda) é aquilo que atesta a veracidade ou a autenticidade de alguma coisa; uma demonstração evidente. Prova, portanto, serve para confirmar uma afirmativa, quer da Fazenda, quer do Contribuinte com relação aos fatos apresentados.

Diante de um pedido de compensação cabe ao contribuinte apresentar as provas do seu direito creditório.

No processo administrativo fiscal, tem-se como regra que cabe àquele que pleiteia o direito, provar os fatos, prevalecendo o princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. Portanto, no caso em apreço, compete ao sujeito passivo. À ora Recorrente, a comprovação de que preenche os requisitos para fruição do ressarcimento, por intermédio da presente compensação.

Ademais, do mesmo modo que o Decreto nº 70.235, de 1972 estabelece, em seu artigo 9º, a obrigatoriedade da autoridade fiscal traduzir por provas os fundamentos do lançamento, também atribui ao contribuinte, no inciso III, do artigo 16, o ônus de comprovar as alegações que oponha ao ato administrativo. Assim, na hipótese da compensação pleiteada, recai sobre a interessada o ônus de provar a pretensão deduzida. Logo, é imprescindível que as provas e argumentos sejam carreados aos autos, no sentido de refutar o procedimento fiscal, se revistam de toda força probante capaz de propiciar o necessário convencimento e, conseqüentemente, descaracterizar o que lhe foi imputado pelo fisco.

Quanto à planilha carreada ao presente processo a título de comprovação esta não pode ser considerada elemento de prova suficiente a albergar as alegações, pois estas deveriam ser acompanhadas de documentos que corroborassem as alegações e informações lá contidas. As planilhas apresentada somente teriam valor se acompanhadas dos elementos que demonstrassem sua veracidade e acuidade. A documentação apresentada com a Manifestação de Inconformidade não foi suficiente para tal, conforme bem ressaltado pelo juízo a quo (fl. 815).

Em resumo: diligência serve para esclarecer, não para produzir novas provas cujo ônus caberia ao interessado. A ele cabe o ônus de comprovar as alegações às quais se oponha, sendo inadmissível a mera alegação da existência de um direito.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano Calendário: 1997, 1998 e 1999

PAF. PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A diligência e a perícia não se prestam para produzir provas de responsabilidade das partes ou colher juízo de terceiros sobre a matéria em litígio, mas a trazer aos autos elementos que possam contribuir para o deslinde do processo. Devem ser indeferidos os pedidos prescindíveis para o desfecho da lide.

Processo n.º 10730.005293/2003-81. Acórdão n.º 104-021.032, de 13/09/2005. Relator: Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano calendário: 2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA.

Cabe ao contribuinte o ônus de comprovar as alegações que oponha ao ato administrativo. Inadmissível a mera alegação da existência de um direito.

PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

A diligência e a perícia não se prestam para produzir provas de responsabilidade das partes.

Processo n.º 10880.907836/2008-98. Acórdão n.º 3801-001.399, de 21/08/2012. Relator: Conselheiro Sidney Eduardo Sthal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

ÔNUS DA PROVA. ELEMENTO MODIFICATIVO OU EXTINTIVO. DECISÃO RECORRIDA. DILIGÊNCIA. PERÍCIA.

Cabe à recorrente, nos termos do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72 e do art. 36 da Lei n.º 9.784/99, comprovar a eventual existência de elemento modificativo ou extintivo da decisão recorrida. As diligências e perícias não existem para suprir o ônus da prova colocado às partes, mas sim para elucidar questões pontuais mantidas controversas pelo confronto de elementos de provas já trazidos pelas partes. Não cabe à autoridade julgadora diligenciar ou determinar a realização de perícia para fins de promover a produção de prova da legitimidade do crédito alegado pela contribuinte que deixou de produzir a prova adequada para se contrapor efetivamente à decisão recorrida.

Processo n.º 13854.000456/2002-41. Acórdão n.º 3402-006.256, de 26/02/2019. Relatora: Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula.

Neste sentido, não tendo sido produzidas pela Recorrente as provas que deveria produzir a fim de demonstrar seu direito, não há qualquer caminho, senão votar pelo indeferimento do pedido de diligência.

Quanto aos créditos relativos às aquisições de material de embalagem (pallets e filme Stretch), transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Tendo sido designado pelo Presidente para redigir o voto vencedor, no qual prevaleceu no julgamento, pelo provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito ao desconto de crédito em relação aos **Produtos Classificados como Embalagens (pallets e filmes stretch)**, assim divergindo da Relatora que entendeu que **são insumos destinados a embalagens secundárias, ou seja, são aquelas em que os produtos estão contidos, mas sim as destinadas a posterior transporte, movimentação e comercialização, ressaltando que não restou claro nas peças de defesa da empresa a menção a especificação dos transportes utilizados, se veículos refrigerados ou não.**

Vejamos a decisão deste colegiado que constou na Ata de Julgamento:

Decisão: Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa de créditos relativos às aquisições de material de embalagem (pallets e filme Stretch), mas desde que comprovados e observados os requisitos da lei, vencida a conselheira Ana Paula Pedrosa Giglio (Relatora), que negava provimento integralmente. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Márcio Robson Costa.

Com todas as vênias a ilustre Conselheira-Relatora Original deste processo, o entendimento que prevaleceu, é que nos termos do posicionamento extraído do RESP. 1.221.170/PR DO STJ e da atividade exercida pela empresa, **os dispêndios Classificados como Embalagens (pallets e filmes stretch)**, é essencialmente indispensável, já que diretamente relacionada a atividade econômica desempenhada.

Depreende-se que o crédito relativo aos **dispêndios com pallets e filmes stretch, classificados como Embalagens** externas utilizadas para logística e comercialização do “produto acabado”, **ora não reconhecido por “não se estende aos materiais utilizados para permitir ou facilitar o transporte dos produtos, uma vez que essa operação não integra o processo produtivo”**, de modo que não poderiam ser inclusos no conceito de insumo.

No entanto, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para determinado processo produtivo, com base na concepção de insumo construída pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, que privilegiou 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.

Diante disso, entendo que os gastos com **palets e filmes stretch** constituem despesas essenciais e relevantes para a manutenção da qualidade dos produtos fabricados pela Recorrente.

Com efeito, mostram-se intrínsecas ao processo de produção, tendo em vista que o produto não teria condições de ser escoado com a qualidade almejada se não fosse embalado e acondicionado adequadamente.

Trata-se de um gasto indispensável para viabilizar o correto escoamento da produção, preservando as características do produto final, que nessa lógica, a meu ver, integra as etapas que resultam na comercialização do produto, cuja falta privaria os produtos de qualidade, quantidade, sobretudo à luz da singularidade da cadeia produtiva.

Os chamados **palets e filmes stretch**, conforme destacado pelo Recorrente, estes itens garantem o correto acondicionamento, transporte e proteção das mercadorias até que estas sejam entregues ao consumidor final. **A falta dos mesmos comprometeria a finalidade da produção e poderia prejudicar a qualidade e segurança dos produtos**, assim, encontrando respaldo o desconto de créditos das contribuições não cumulativas nos incisos II e IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, verbis:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

(...)

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

Dentro desse contexto fático e com arrimo ao entendimento proferido pela maioria da turma, em observância a evolução das normas que disciplinaram o assunto ao longo do tempo, em estrita observância aos ditames legais, ancorando-se sobretudo em vasto precedentes neste CARF no sentido da possibilidade de creditamento das despesas com **palets e filmes stretch**, é de se reverter a glosa.

Diante do exposto voto por dar provimento ao Recurso Voluntário nesta rubrica, desde que devidamente comprovados pelo Recorrente, observados os demais requisitos da lei.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa de créditos relativos às aquisições de material de embalagem (pallets e filme Stretch), mas desde que comprovados e observados os requisitos da lei.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator