



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13609.900259/2014-69  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-009.491 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de outubro de 2021  
**Recorrente** PLANTAR EMPREENDIMENTOS E PRODUTOS FLORESTAIS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. PERD/COMP. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. INSUFICIÊNCIA.

As alegações constantes da manifestação de inconformidade e no recurso voluntário devem ser acompanhadas de provas suficientes que confirmem a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Não tendo sido apresentada documentação assaz apta a embasar a existência e suficiência crédito alegado pela Recorrente, não é possível o reconhecimento do direito a acarretar em qualquer imprecisão do trabalho fiscal na não homologação da compensação requerida.

RAZÕES DE FATO E DE DIREITO. DEFESA. DISCORDÂNCIA DO MOTIVO DA GLOSA E DA DECISÃO RECORRIDA. INEXISTÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO DA DEFESA.

O artigo 16, inciso III do Decreto 70.23572 determina que o sujeito passivo apresente os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, e os pontos de discordância com a decisão recorrida. Com base no artigo 17 do mesmo Decreto, impõe-se o não conhecimento da defesa não contesta efetivamente a razão da glosa perpetrada pela fiscalização, tampouco os argumentos postos no acórdão recorrido.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da defesa a respeito dos créditos relacionados a vendas de carvão vegetal e na parte conhecida, negar-lhe provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-009.487, de 29 de outubro de 2021, prolatado no julgamento do processo 13609.900264/2014-71, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Lázaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Marcelo Costa Marques d'Oliveira (suplente convocado), Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Mariel Orsi Gameiro (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausentes a conselheira Cynthia Elena de Campos, substituída pelo conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira; a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pela conselheira Mariel Orsi Gameiro; e o conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pela conselheira Lara Moura Franco Eduardo.

## **Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que denegara/acolhera em parte o Pedido de Restituição/Ressarcimento/Compensação apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a crédito de PIS, NÃO-CUMULATIVO - MERCADO INTERNO do 4º trimestre de 2005.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto: (1) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, Recurso Especial nº 1.221.170/PR); (2) os créditos da não cumulatividade vinculados às receitas tributadas no mercado interno somente podem ser utilizados para desconto da contribuição devida no período, sendo vedada a compensação ou ressarcimento do saldo credor acumulado.

Irresignada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário a este Conselho, reprisando os argumentos expostos em sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

## **Voto**

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso é tempestivo, bem como os demais requisitos de admissibilidade encontram-se devidamente preenchidos, nos moldes do Decreto 70.235/72, de modo que dele tomo conhecimento.

Como se depreende do relato acima, a questão de mérito discutida nestes autos é já amplamente conhecida pelos julgadores do CARF. Trata-se do conceito de insumo para fins de apropriação de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade (artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002)

A autoridade lançadora quanto a decisão aplicou o entendimento das Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e n. 404/2004, no sentido de restringir o direito crédito apenas às situações relacionadas nos referidos atos normativos infralegais.

Todavia, a necessidade de afastamento das referidas instruções normativas foi definitivamente resolvida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu o conceito de insumo tomando como parâmetro os critérios da essencialidade e/ou relevância. A ementa do julgado foi lavrada nos seguintes termos:

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. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE 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. 543C 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.

O voto da Ministra **Regina Helena Costa destacou o que o E. Tribunal Superior considerou pelos conceitos de *essencialidade ou relevância*** da despesa, sendo que tal entendimento deve ser seguido por este Colegiado, de acordo com previsão regimental (artigo 62, §2º do RICARF):

**Essencialidade** – considera-se o 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;

**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.

A seu turno, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica n.º 63/2018, dispensando os procuradores de recorrerem quanto ao tema. Nessa oportunidade, o Órgão conceituou os mesmo critérios de essencialidade e relevância. Destaco os seguintes trechos de seu texto:

"(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a)”constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de 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: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo n.º 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 n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

A própria DRJ no julgamento da manifestação de inconformidade, já ciente da decisão do STJ, utilizou-a para fundamentar sua decisão, salientando, corretamente, que a aferição a essencialidade e da relevância dos gastos para o processo produtivo da empresa deverão ser aferidos caso a caso.

Pois bem. No caso concreto, verificou-se que o contribuinte tinha como objeto social as atividades de silvicultura, colheita florestal, carvoejamento, embalagem e venda de carvão vegetal para uso doméstico ao mercado interno e exportação, entre outras atividades. Consta que entre os anos-calendário de 2004 e 2005 a empresa dedicou-se à produção e venda de carvão vegetal para o mercado interno e externo, também incluída a compra e revenda do carvão vegetal. À luz da legislação de regência, ao final do procedimento fiscal foram individualmente discriminados os itens glosados, tendo a fiscalização destacado o seguinte:

- BENS E SERVIÇOS SEM CONTATO DIRETO OU QUE NÃO SÃO CONSUMIDOS NA PRODUÇÃO: Os itens que não sofreram alterações em função de ação diretamente exercida sobre o produto fabricado ou serviços que não foram consumidos na efetiva produção ou fabricação do produto, não se enquadram no conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS, conforme orientações contidas na legislação.

Destarte, foram glosados itens como documentos, despesas com despacho aduaneiro, "pallets" e "big bags" retornáveis, chapas de papelão, materiais de limpeza, materiais de escritório, etc.

- CRÉDITOS INDEVIDOS DE DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES: Conforme inciso II do art. 3º das Leis nº10.833/03 e 10.637/02, é possível o crédito das despesas com combustíveis e lubrificantes, desde que utilizados diretamente como insumos no processo produtivo. Entretanto, não dão direito a crédito gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados, por exemplo, em empilhadeiras, pás-carregadeiras, caminhões para transporte interno de material ou pessoal, etc.

- LOCAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTORES: De acordo com os art. 3º, IV das leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, só é possível o creditamento de despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades das empresas. Por falta de previsão legal, não é possível o crédito de locação de veículos automotores. (Solução de Consulta nº 14 - SRRF03/DISIT).

Diante destas glosas, a Recorrente se limita a contestar o conceito de insumo anteriormente estampado nas Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e n. 404/2004, afirmando que todos os gastos que foram glosados são fundamentais para as suas atividades.

Pergunta-se: como é seu processo produtivo? Em que momento tais gastos se verificam? Em que medida eles se conformam com o processo produtivo, e não dizem respeito a momento em que o produto já está acabado? Absolutamente nada disso consta na defesa, nem a descrição, nem laudo, nem qualquer outra prova a respeito da validade do crédito que pleiteia, vale dizer, a respeito da sua essencialidade e relevância ao seu processo produtivo.

Saliente que a decisão da DRJ já havia alertado para a falta de prova no presente caso. Veja-se o seguinte trecho do acórdão recorrido:

27. Ocorre que, como visto e diversamente do que entende a defesa, o conceito de insumo para apuração de créditos do PIS e da COFINS não cumulativos não abrange todos os custos e despesas incorridos pela pessoa jurídica na consecução de seus objetivos sociais, ainda que "preponderantes". Ademais, o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito de relevância e essencialidade fixado no julgado e abordado no referido Parecer e neste voto.

28. Por outro lado, em sua manifestação de inconformidade o contribuinte limita-se a afirmar que os itens glosados são preponderantes para a atividade da empresa, requerendo a reversão das glosas. Para nenhuma das glosas efetuadas o interessado trouxe elementos hábeis a demonstrar que os itens teriam sido aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

Ou seja, muito embora a falta de prova sobre a existência e suficiência do crédito tenha sido o motivo tanto da não homologação da compensação por despacho decisório, como da negativa de provimento à manifestação de inconformidade, a Recorrente permanece sem se desincumbir do seu ônus probatório.

Com relação a prova dos fatos e o ônus da prova, dispõem o artigo 36, *caput*, da Lei nº 9.784/99 e o artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil, abaixo transcritos, que

caberia à Recorrente, *autora do presente processo administrativo*, o ônus de demonstrar o direito que pleiteia:

Art. 36 da Lei nº 9.784/99.

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 do Código de Processo Civil.

O ônus da prova incumbe:

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

Peço vênha para destacar as palavras do Conselheiro relator Antonio Carlos Atulim, plenamente aplicáveis ao caso *sub judice*:

“É certo que a distribuição do ônus da prova no âmbito do processo administrativo deve ser efetuada levando-se em conta a iniciativa do processo. **Em processos de repetição de indébito ou de ressarcimento, onde a iniciativa do pedido cabe ao contribuinte, é óbvio que o ônus de provar o direito de crédito oposto à Administração cabe ao contribuinte.** Já nos processos que versam sobre a determinação e exigência de créditos tributários (autos de infração), tratando-se de processos de iniciativa do fisco, o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fazendária cabe à fiscalização (art. 142 do CTN e art. 9º do PAF). Assim, realmente andou mal a turma de julgamento da DRJ, pois o ônus da prova incumbe a quem alega o fato probando. Se a fiscalização não provar os fatos alegados, a consequência jurídica disso será a improcedência do lançamento em relação ao que não tiver sido provado e não a sua nulidade.

Dessarte, nada há de ser reformado com relação à glosa dos créditos de insumos que não foram comprovados como sendo essenciais e relevantes ao processo produtivo da empresa.

No que tange ao crédito da aquisição de carvão vegetal, a glosa se deu em razão da fiscalização entender que as respectivas vendas do produto ocorreram para *o mercado interno*, de modo que não seria cabível o pedido de ressarcimento/compensação.

A defesa apresenta argumentos confusos, tratando de situação de manutenção de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS de bens sujeitos à sistemática monofásica, o que em nada parece tangenciar o presente caso. Fala do artigo 17 da n. 11.033/2004, mas não explica como e porque suas vendas estariam sujeitas à isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência, Quanto ao argumento da impossibilidade do aproveitamento dos créditos via ressarcimento, nada diz especificamente pelas razões postas pela Fiscalização.

Tampouco se manifesta sobre as colocações da DRJ, quando consignou que:

40. Por fim, em que pese a vedação ao ressarcimento de créditos vinculados a **receitas tributadas no mercado interno**, cumpre ressaltar que – conforme abordado nos acórdãos relativos a receitas vinculadas a mercado externo e demonstrado na planilha anexa ao presente acórdão – novas parcelas de créditos vinculados a **receitas tributadas no mercado interno** passaram a ser aproveitadas na dedução das contribuições a pagar.

Como é consabido, o artigo 16, inciso III do Decreto 70.23572 determina que o sujeito passivo apresente os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, e os pontos de discordância com a decisão recorrida. Pelas razões expostas acima, considera-se que não foi efetivamente contestada a razão da glosa perpetrada pela fiscalização, tampouco os argumentos postos no acórdão recorrido. Desse modo, não deve ser conhecida a defesa a respeito dos créditos relacionados a vendas de carvão vegetal, com base no artigo 17 do mesmo dispositivo.

Por tudo quanto exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente o recurso voluntário e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da defesa a respeito dos créditos relacionados a vendas de carvão vegetal e na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator