



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 15586.720014/2012-29  
**Recurso nº** Embargos  
**Acórdão nº** 3201-008.473 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de maio de 2021  
**Embargante** FERTILIZANTES HERINGER S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO.**

Nos termo do art. 65. do RICARF, cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.

**CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS. ÔNUS PROBATÓRIO. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.**

Segundo o sistema de distribuição da carga probatória adotado pelo Processo Administrativo Federal, Processo Administrativo Fiscal e o Código de Processo Civil, cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado em processos de restituição, ressarcimento e compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para, sanando o vício apontado, acrescentar os fundamentos para negar o direito ao crédito pleiteado (item II.7 – Dos Serviços e Bens Não Admitidos do Recurso Voluntário) e manter a decisão proferida no acórdão embargado.

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento asinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Helcio Lafeta Reis, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de embargos de declaração apresentada pela contribuinte contra acórdão de recurso voluntário que assim restou ementado:

**DECADÊNCIA. DIREITO DE EFETUAR A GLOSA DE CRÉDITOS.**

O prazo decadencial do direito de lançar tributo não rege os institutos da compensação e do ressarcimento e não é apto a obstaculizar o direito de averiguar a liquidez e a certeza do crédito do sujeito passivo e a obstruir a glosa de créditos indevidos tomados pela contribuinte.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS QUE GERAM DIREITO A CRÉDITO.**

Na legislação do Pis e da Cofins não cumulativos, os insumos, cf. art. 3º incisos I e II, que geram direito a crédito são aqueles vinculados ao processo produtivo ou à prestação dos serviços. As despesas gerenciais, administrativas e gerais, ainda que essenciais à atividade da empresa, não geram crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo.

**CRÉDITOS DA NÃOCUMULATIVIDADE.**

**INSUMOS. DEFINIÇÃO.**

**APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.**

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

**COFINS NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITAS A ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO SOBRE GASTOS INCORRIDOS COM FRETE NA REVENDA.**

As revendas, distribuidoras e atacadistas de produtos sujeitas a tributação concentrada pelo regime não cumulativo, ainda que, as receitas sejam tributadas à alíquota zero, podem descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por elas suportadas na condição de vendedor, conforme dispõe o art. 3, IX das Leis nºs 10.637/2002 para o PIS/Pasep e 10.833/2003 para a Cofins.

**REGIME NÃOCUMULATIVO.**

**APURAÇÃO DE CRÉDITOS.**

**DESPESAS DE ARMAZENAGEM.**

Concedese direito a crédito na apuração não cumulativa da contribuição as despesas referentes à despesa com armazenagem, de acordo com o art. 3, IV da Lei n. 10.637/2002.

**CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. DESESTIVA** A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins não pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com transporte, armazenagem e logística dentro da zona primária, decorrentes de importação de mercadorias.

**CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. DESPACHANTES.**

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins não pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com despachantes, decorrentes de importação de mercadorias.

**CRÉDITOS. CUSTOS COM ARMAZENAGEM.**

As despesas com armazenagem geram créditos não cumulativos se estiverem vinculadas às operações de venda.

FRETES SOBRE COMPRAS. CRÉDITOS BÁSICOS.

Os fretes sobre compras de bens passíveis de creditamento na sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins geram direito ao crédito básico.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Indeferese o pedido de diligência por ser absolutamente desnecessário para a solução do litígio.

Os embargos de declaração manejados sustentando a contribuinte pela obscuridade do acórdão em razão do pleito de item “II.7 – Dos Serviços e Bens Não Admitidos”, que restou assim assentado no acórdão:

II.7 – Dos Serviços e Bens Não Admitidos A Recorrente relata explica que a fiscalização glosou diversos créditos relacionados a bens e serviços adquiridos, inclusive atinentes às despesas incorridas para o transporte desses bens. Diz, todavia, que tais bens e serviços são utilizados como insumos, pois se tratam de ferramentas operacionais, materiais de manutenção, etc, os quais estão diretamente ligados ao processo produtivo.

Da leitura dos autos depreende-se que tais créditos serão analisados no processo de nº 10783.900001/2012-91, apensado ao processo de nº 10783.921005/2011-22, a qual engloba também as despesas de frete incorridas para o transporte desses bens.

A alegação de obscuridade recaí (i) não se depreende dos autos a conclusão de que tais bens e serviços seriam analisados em apenas um dos autos submetidos a julgamento (sic); (ii) que o direito creditório não fora analisado nos autos 10783.921005/2011-22;

Seguindo a marcha processual normal, os embargos foram admitidos com o seguinte teor:

Diante do exposto, com base nas razões acima expostas e com fundamento no art. 65 do Anexo II do RICARF, **DOU SEGUIMENTO** aos Embargos de Declaração opostos pelo sujeito passivo para apreciação da matéria relativa à “**Obscuridade quanto ao alcance da decisão no item II.7 do Acórdão de Recurso Voluntário**”.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior - Relator

O Recurso é tempestivo e merece ser admitido.

## 1. Do objeto dos Embargos de Declaração

Inicialmente é de trazer à baila o despacho que admitiu os embargos de declaração, assim consignou:

Diante do exposto, com base nas razões acima expostas e com fundamento no art. 65 do Anexo II do RICARF, **DOU SEGUIMENTO** aos Embargos de Declaração opostos pelo sujeito passivo para apreciação da matéria relativa à “**Obscuridade quanto ao alcance da decisão no item II.7 do Acórdão de Recurso Voluntário**”.

Em verdade os embargos de declaração não deve ser admitido pela obscuridade, pois, o Relator ao proferir o acórdão recorrido assim consignou seu entendimento:

Recorrente relata explica que a fiscalização glosou diversos créditos relacionados a bens e serviços adquiridos, inclusive atinentes às despesas incorridas para o transporte desses bens. Diz, todavia, que tais bens e serviços são utilizados como insumos, pois se tratam de ferramentas operacionais, materiais de manutenção, etc, os quais estão diretamente ligados ao processo produtivo.

Da leitura dos autos depreende-se que tais créditos serão analisados no processo de nº 10783.900001/201291, apensado ao processo de nº 10783.921005/201122, a qual engloba também as despesas de frete incorridas para o transporte desses bens

Ainda constou em sua conclusão do voto:

(...)

Não julgar a questão dos serviços e bens não admitidos que serão objeto de julgamento em outro processo. Não julgar a questão dos créditos extemporâneos que serão objeto de julgamento em outro processo.

Com efeito, constou no voto condutor de que o crédito do item *II.7 – Dos Serviços e Bens Não Admitidos*, teria sua análise no PAF nº 10783.900001/2012-91.

## 2. Do julgamento do PAF 10783.900001/2012-91

O presente processo foi apensando com outros mais, totalizando o total de 66 (sessenta e seis) processos, sendo eles apensados ao **PAF 10783.900001/2012-91**, conforme no presente PAF:

**IV - CONSIDERAÇÕES GERAIS**

77. A fim de atender ao princípio da economia processual, os processos 10783.921005/2011-22, 10783.921008/2011-66, 15586.720014/2012-29, 10783.921009/2011-19, 10783.921011/2011-80, 10783.900007/2012-69, 10783.900008/2012-11, 10783.900008/2012-58, 10783.900016/2012-50, 10783.900020/2012-18, 10783.900024/2012-04, 10783.900003/2012-81, 15586.720013/2012-84, 15586.720016/2012-18, 15586.720014/2012-29, 15586.720018/2012-15, 15586.720019/2012-51, 15586.720015/2012-73, 10783.900005/2012-70, 15586.720017/2012-62, 10783.900015/2012-13, 10783.900019/2012-93, 10783.900023/2012-51, 15586.720005/2012-38, 10783.921006/2011-77, 10783.921007/2011-11, 15586.720006/2012-82, 10783.921010/2011-35, 10783.921012/2011-24, 15586.720007/2012-71, 15586.720008/2012-71, 15586.720009/2012-16, 15586.720010/2012-41, 15586.720011/2012-95, 15586.720012/2012-30, 15586.720028/2012-42, 15586.720029/2012-97, 15586.720030/2012-11 e 15586.720031/2012-66 foram apensados ao presente processo.

Nessa toada, o PAF 10783.900001/2012-91 agrupou um rol de processos com a mesma causa de pedir, alterando basicamente o período dos pedidos, tendo o mesmo resultado.

No PAF 10783.900001/2012-91 consta:

DRJ/RJO/SEINJ

**Processo:** 10783900001201291

**Interessado:** Fertilizantes Heringer s/a

Tendo em vista Parecer Sefis nº 74/2012 de fls. 5085/5117 reconhecendo parcialmente o direito creditório, proponho o retorno deste ao órgão de origem, a fim de desapensar, para o arquivo, todos os processos de débito extintos por compensação, permanecendo em apenso apenas aqueles ainda objeto de julgamento.

Ainda:

DRJ/RJO/SEINJ

**Processo:** 10783900001201291

**Interessado:** Fertilizantes Heringer s/a

Tendo em vista que o Despacho Decisório/Parecer Sefis nº 74/2012 de fls. 5085/5117, em sua decisão parcial, discriminou valores diversos para cada processo incluído em apenso, os quais se encontram individualmente cadastrados no sief na situação de julgamento, descaracterizando-se, portanto, a sua inicial justificativa, se faz necessário o retorno ao órgão de origem para desapensar os mesmos, incluindo em cada um deles, cópia dos documentos necessários ao seu julgamento, e arquivando os que se encontram, conforme extrato de fls. 5445, extintos por compensação, como é o caso do presente processo.

Dessa forma, os processos foram desapensados e cada um seguindo sua marcha processual própria.

**3. Da fungibilidade dos Embargos de Declaração**

Feita as considerações acima, verifica-se que não houve obscuridade do acórdão recorrido, uma vez que ele foi claro e preciso o modo que deveria ser aplicada a respectiva decisão. Sobre a obscuridade leciona Luiz Guilherme Marinoni compreende que:

Obscuridade significa falta de clareza no desenvolvimento das ideias que norteiam a fundamentação da decisão. Representa hipótese em que a concatenação do raciocínio e a fluidez das ideias vêm comprometidas, porque expostas de maneira confusa, lacônica ou ainda porque a redação foi mal feita, com erros gramaticais, de sintaxe, concordância ou outros capazes de prejudicar a sua interpretação.<sup>1</sup>

Em verdade, a decisão proferida ela é contraditória, ao passo que determina que seja aplicado o resultado do PAF nº 10783.900001/2012-91, sendo que houve o desapensamento.

Os embargos de declaração deve ser recebido como hipótese de contradição, que tem seu conceito:

A contradição, à semelhança do que ocorre com a obscuridade, também gera dúvida quanto ao raciocínio do magistrado. Mas essa falta de clareza não decorre da inadequada expressão da ideia, mas sim da justaposição de fundamentos antagônicos, seja com outros fundamentos, seja com a conclusão, seja com o relatório, seja ainda, no caso de julgamentos de tribunais, com a ementa da decisão.<sup>55</sup> Representa incongruência lógica entre os distintos elementos da decisão judicial, que impedem o intérprete de apreender adequadamente a fundamentação dada pelo juiz ou tribunal. Há contradição quando a decisão contém duas ou mais proposições ou enunciados incompatíveis. Obviamente, não há que se falar em contradição quando a decisão se coloca em sentido contrário àquele esperado pela parte. A simples contrariedade não se confunde com a contradição.<sup>2</sup>

Nesse sentido, os embargos manejados trata-se para suprir contradição, nesse sentido a Doutrina caminha no de admitir a fungibilidade recursal, vejamos:

A fim de que possa ter aplicação o princípio da fungibilidade, é necessária a reunião de alguns critérios, tendentes a demonstrar a ausência de má-fé e de erro grosseiro. Nesse sentido é que se exige, para o conhecimento do recurso equivocado pelo correto: i) presença de dúvida séria a respeito do recurso cabível; e ii) inexistência de erro grosseiro.

Na medida em que a legitimação do princípio da fungibilidade reside precisamente no aproveitamento do ato processual praticado, ainda que equivocadamente e fora dos critérios legais, em situações em que seria excessivo exigir o acerto em sua forma específica. A fungibilidade não se destina a legitimar o equívoco crasso, ou para cancelar o profissional inábil – serve para aproveitar o ato que, diante das circunstâncias do caso concreto, decorreu de dúvida séria, oriunda do estado da jurisprudência e

<sup>1</sup> Novo Curso de Processo Civil - Vol. 2 - Ed. 2016

Autor: Luiz Guilherme Marinoni, Sérgio Cruz Arenhart, Daniel Mitidiero

Editor: Revista dos Tribunais

PARTE II - A TUTELA DOS DIREITOS MEDIANTE O PROCEDIMENTO COMUM. O CONHECIMENTO DA CAUSA

11. RECURSOS

<sup>2</sup> idem

da doutrina a respeito de determinado caso. Note-se que não é qualquer dúvida que autoriza a aplicação da regra da fungibilidade: a dúvida não pode ter origem na insegurança pessoal do profissional que deve interpor o recurso ou mesmo na sua falta de preparo intelectual, mas no próprio sistema recursal. Assim, essa dúvida pode derivar: (i) da lei processual, que denomina as sentenças de decisões interlocutórias ou vice-versa, induzindo a parte a errar na escolha do recurso idôneo; (ii) da discussão doutrinária ou jurisprudencial a respeito da natureza jurídica de certo ato processual, como acontece com a decisão que, antes da sentença final da causa principal, decide ação declaratória incidental; e (iii) do fato de ser proferido um ato judicial por outro, chamando-se e dando-se forma de sentença a uma decisão interlocutória ou vice-versa.<sup>22</sup> **Outro dos pressupostos para a utilização do princípio da fungibilidade é a ausência de erro grosseiro na interposição do recurso. Não se pode aplicar o princípio em exame quando o recurso interposto evidentemente não tiver cabimento.** Assim, embora em certas circunstâncias seja possível admitir a dúvida objetiva entre algumas espécies recursais (como o agravo e a apelação), não se pode admitir a incidência da fungibilidade, se o interessado se vale de recurso completamente incabível na espécie. Como já dito, o princípio da fungibilidade não se presta a legitimar a atividade do advogado mal formado, incapaz de atuar com os mecanismos processuais adequados. Serve para tornar o sistema operacional, mediante a admissão do recurso inadequado, desde que a falta seja fundada em dúvida objetiva e não tenha origem em erro grosseiro.<sup>3</sup>

Assim, assiste razão a contribuinte em razão do processamento de seus embargos de declaração.

#### 4. Da contradição do II.7 – Dos Serviços e Bens Não Admitidos

A contribuinte em seu recurso voluntário ao recorrer do pleito “II.7 – Dos Serviços e Bens Não Admitidos”, de modo sucinto alega que os produtos glosados são insumos e estão diretamente ligados ao processo produtivo e que não pode ser aplicado o conceito restritivo de insumo.

Conforme consta no parecer SEFIS nº 74/2012:

39. *A empresa fiscalizada se apropriou de créditos decorrentes de serviços de pintura, de cópia de chaves, de gráficas, serviços gerais, médicos, de confecção de andaimes, de tratamentos de efluentes, dentre outros.*

40. *Ademais, se apropriou de créditos nas aquisições e no transporte de ferramentas, fusíveis, plugs, materiais para*

<sup>3</sup> Novo Curso de Processo Civil - Vol. 2 - Ed. 2016

Autor: Luiz Guilherme Marinoni, Sérgio Cruz Arenhart, Daniel Mitidiero

Editor: Revista dos Tribunais

PARTE II - A TUTELA DOS DIREITOS MEDIANTE O PROCEDIMENTO COMUM. O CONHECIMENTO DA CAUSA

11. RECURSOS

<https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/105867603/v2/document/113169363/anchor/a-113169363>

*almoxarifado, vestuário dos funcionários, materiais de escritório, utensílios de elevadores, cartuchos de impressoras, armários, cadeados, celulares, materiais elétricos, radiadores e baterias para carros, graxas, vale transportes de funcionários, dentre outros.*

*(...)*

*42. Em outras situações, não foi discriminado o serviço ou o produto adquirido, de tal sorte que também foram glosados pela fiscalização.*

*43. Estes ajustes foram compilados na Planilha 2, às fls. 1.133/1.278, a qual engloba também as despesas de frete incorridas para o transporte destes bens, que, por ausência de previsão legal, não podem ser utilizados para fins de desconto de créditos, conforme explicado no item seguinte.*

Alega que a fiscalização glosou diversos créditos relacionados a bens e serviços adquiridos, inclusive atinentes às despesas incorridas para o transporte desses bens. Diz, todavia, que tais bens e serviços são utilizados como insumos, pois se tratam de ferramentas operacionais, materiais de manutenção, etc, os quais estão diretamente ligados ao processo produtivo. Aduz que o conceito de “insumo” não pode ficar restrito ao conceito legalmente estatuído para o IPI. Requer a reversão das glosas efetuadas.

É de ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça delimitou o tema:

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. 30., 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

(REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018)

Ademais a mais, também proferido o parecer COSIT no. 5/18:

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR. Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES. Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento: a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”: a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”: b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”. Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

(Publicado(a) no DOU de 18/12/2018, seção 1, página 194)

Ainda, a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, assim sentou:

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º,

V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

Em que pese os argumentos da contribuinte da fiscalização ter adotado o conceito restritivo de insumo, não merece prosperar em seu pleito.

Conforme apontado às glosas encontra-se acostadas nos autos do PAF nº 10783.900001/2012-91, e a contribuinte fica restrita somente em alegar que tais glosas fazem parte do processo industrial.

Mesmo fazendo o cotejo como PAF nº 10783.900001/2012-91, não fica evidenciado qual seria o emprego dos produtos e serviços no processo produtivo.

Portanto, para análise da subsunção do bem ou serviço ao conceito de insumo, mister se faz a apuração da sua essencialidade e relevância ao processo produtivo da sociedade, cujo ônus recai sobre quem pleiteia o direito, na forma do artigo 16 do Decreto 70.235/72. Nesse sentido:

**Numero do processo:** 12448.918689/2011-11

**Ementa:** ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

NULIDADE. DECISÃO ADMINISTRATIVA. INOCORRÊNCIA. Não padece vício a decisão administrativa que enfrenta todas as questões postas pelo interessado, dos pontos controvertidos que, por sua natureza, confundem-se com o próprio mérito da discussão.

NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. INOCORRÊNCIA. Estando presentes os requisitos formais previstos nos atos normativos que disciplinam a restituição/compensação, que possibilitem ao contribuinte compreender o motivo do seu indeferimento, não há que se falar em nulidade do despacho decisório por cerceamento de defesa.

PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO. Conforme o art. 18 do Decreto nº 70.235/72, cabe a autoridade julgadora indeferir a realização de perícias e diligências que sejam prescindíveis.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no RESP 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS DOS INSUMOS. POSSIBILIDADE DE TOMADA DE CRÉDITOS. Em um processo produtivo de uma mesma empresa com várias etapas em uma produção verticalizada, cada qual gerando um produto que será insumo na etapa seguinte ("insumos dos insumos"), como no caso de sementes como insumos para gerar árvores/madeira, que servem de insumos na obtenção do carvão vegetal, que constitui, por sua vez, insumo para a produção do ferro-gusa, sendo o produto anterior insumo utilizado na produção do item subsequente da cadeia produtiva, não há óbice à tomada de créditos.

**DIREITO CREDITÓRIO.**  
**COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.**

**Segundo o sistema de distribuição da carga probatória adotado pelo Processo Administrativo Federal, Processo Administrativo Fiscal e o Código de Processo Civil, cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado em processos de restituição, ressarcimento e compensação. O crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior somente pode ser objeto de indébito tributário, quando comprovado a sua certeza e liquidez. (g.n.)**

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 2 DO CARF. Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.

**Numero da decisão:** 3201-007.708

**Relator:** Leonardo Vinicius Toledo de Andrade

**Numero do processo:** 10280.001660/2008-28

**Ementa:** ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

PRAZO DE 360 DIAS PARA ATOS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

A regra prevista no art. 24 da Lei nº 11.457/2007 é uma norma programática e o descumprimento do prazo nele previsto não acarreta a perempção para Fazenda Pública constituir definitivamente crédito tributário.

CORREÇÃO MONETÁRIA DOS VALORES A SEREM RESSARCIDOS.

Diante da inexistência de previsão legal para a correção monetária dos valores objeto de ressarcimento, é vedado ao CARF inovar nesta matéria.

ÔNUS DA PROVA. NOS PEDIDOS DE RESSARCIMENTO.

A compensação de indébito fiscal com créditos tributários vencidos e/ou vincendos está condicionada à comprovação da certeza e liquidez do respectivo indébito e no processo administrativo fiscal o momento legalmente previsto para a elaboração de argumentos e juntada dos documentos comprobatórios do direito da Recorrente é o da apresentação da Impugnação ou Manifestação de Inconformidade, salvo as hipóteses legalmente previstas que autorizam a sua apresentação extemporânea, notadamente quando por qualquer razão era impossível que ela fosse produzida no momento adequado, todavia o último momento a se fazer é quando da apresentação do Recurso Voluntário, sob pena de preclusão. As diligências tem como função tirar dúvidas sobre as provas apresentadas e não para suprir a omissão do contribuinte em produzi-las e trazê-las aos autos, especialmente no caso dos pedidos de compensação.  
**ÔNUS DA PROVA DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA DOS INSUMOS.**

**É do contribuinte o ônus de alegar e provar a essencialidade e relevância daquilo que alega serem insumos para o seu processo produtivo. (g.n.)**

**Numero da decisão:** 3302-010.304 **Nome do relator:** Raphael Madeira Abad - Relator

Sobre a glosa, a contribuinte não se desincumbiu em demonstrar o seu direito ao crédito e de que forma os bens e serviços eram empregados em seu processo industrial.

A Recorrente não conseguiu provar que os bens adquiridos e serviços integram o seu processo produtivo.

Em face da não descrição dos bens e serviços, bem como utilização no processo produtivo, cujo ônus de comprovar a origem do direito creditório pleiteado é do contribuinte, resta inviabilizado o reconhecimento do direito.

Assim, nego provimento.

## 5. Resultado

Diante do conhecimento dos Embargos de Declaração, a ementa do recurso voluntário deverá passar a ter a seguinte redação:

### DECADÊNCIA. DIREITO DE EFETUAR A GLOSA DE CRÉDITOS.

O prazo decadencial do direito de lançar tributo não rege os institutos da compensação e do ressarcimento e não é apto a obstaculizar o direito de averiguar a liquidez e a certeza do crédito do sujeito passivo e a obstruir a glosa de créditos indevidos tomados pela contribuinte.

### NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS QUE GERAM DIREITO A CRÉDITO.

Na legislação do Pis e da Cofins não cumulativos, os insumos, cf. art. 3º incisos I e II, que geram direito a crédito são aqueles vinculados ao processo produtivo ou à prestação dos serviços. As despesas gerenciais, administrativas e gerais, ainda que essenciais à atividade da empresa, não geram crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo.

### CRÉDITOS DA NÃOCUMULATIVIDADE.

### INSUMOS. DEFINIÇÃO.

### APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

### COFINS NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITAS A ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO SOBRE GASTOS INCORRIDOS COM FRETE NA REVENDA.

As revendas, distribuidoras e atacadistas de produtos sujeitas a tributação concentrada pelo regime não cumulativo, ainda que, as receitas sejam tributadas à alíquota zero, podem descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por elas suportadas na condição de vendedor, conforme dispõe o art. 3, IX das Leis nºs 10.637/2002 para o PIS/Pasep e 10.833/2003 para a Cofins.

### REGIME NÃOCUMULATIVO.

### APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

### DESPESAS DE ARMAZENAGEM.

Concedese direito a crédito na apuração não cumulativa da contribuição as despesas referentes à despesa com armazenagem, de acordo com o art. 3, IV da Lei n. 10.637/2002.

**CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. DESESTIVA** A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins não pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com transporte, armazenagem e logística dentro da zona primária, decorrentes de importação de mercadorias.

**CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. DESPACHANTES.**

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins não pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com despachantes, decorrentes de importação de mercadorias.

**CRÉDITOS. CUSTOS COM ARMAZENAGEM.**

As despesas com armazenagem geram créditos não cumulativos se estiverem vinculadas às operações de venda.

**FRETES SOBRE COMPRAS. CRÉDITOS BÁSICOS.**

Os fretes sobre compras de bens passíveis de creditamento na sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins geram direito ao crédito básico.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.**

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.**

Indeferese o pedido de diligência por ser absolutamente desnecessário para a solução do litígio.

**CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS. ÔNUS PROBATÓRIO. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.**

Segundo o sistema de distribuição da carga probatória adotado pelo Processo Administrativo Federal, Processo Administrativo Fiscal e o Código de Processo Civil, cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado em processos de restituição, ressarcimento e compensação.

## **CONCLUSÃO**

Diante de todo o exposto, voto para acolher os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para, sanando o vício apontado, acrescentar os fundamentos para negar o direito ao crédito pleiteado (item II.7 – Dos Serviços e Bens Não Admitidos do Recurso Voluntário) e manter a decisão proferida no acórdão embargado.

Laércio Cruz Uliana Junior - Conselheiro

Fl. 14 do Acórdão n.º 3201-008.473 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 15586.720014/2012-29