



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10820.720011/2010-90  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-008.604 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de dezembro de 2020  
**Recorrente** RAÍZEN ENERGIA S/A - INCORPORADORA DA DESTILARIA VALE DO TIETÊ - DESTIVALE  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

**DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE.**

Nos processos derivados de pedidos de ressarcimento e declaração de compensação, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos elementos probatórios suficientes para demonstrar a existência, certeza e liquidez do crédito pleiteado.

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

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

**INSUMOS. CONCEITO. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170/PR. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.**

Conforme estabelecido de forma vinculante pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições ao PIS e 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.

**CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS DE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA PARA PORTOS. EXPORTAÇÃO INDIRETA. MERA OPÇÃO LOGÍSTICA. IMPOSSIBILIDADE.**

As despesas com a transferência de produto acabado para portos e armazéns no caso de exportações indiretas, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente a uma operação de venda, ou de exportação, mas constitui mera opção logística do produtor, não gerando o direito ao creditamento em relação à contribuição.

**CRÉDITO. DESPESAS COM ALUGUEL DE VEÍCULOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE.**

A legislação de regência da contribuição ao PIS e da COFINS contempla o creditamento em relação às despesas com o aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica e utilizados nas atividades da empresa. Nos termos da legislação tributária que trata da designação e da classificação

fiscal de mercadorias, os veículos são bens identificados e classificados em capítulo próprio, separadamente das máquinas e, portanto, carece de previsão legal o creditamento pelas despesas com locação de veículos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas relativas a: (i.1) materiais de manutenção para máquinas e equipamentos existentes tanto na área agrícola como no parque industrial, como pinos, ferramentas, arruelas, materiais empregados em solda (gás, eletrodo, agamax), acoplamentos, anéis, buchas, correias, correntes, cordas, cotovelos, discos, escovas, fitas isolantes, gaxetas, lixas, mancais, mangueiras, manômetros, niples, porcas, parafusos, retentores, rolamentos, válvulas, graxa, bagaço de cana, equipamentos de segurança e de proteção individual, equipamentos de prevenção contra incêndios, recarregamento de extintores, fita de sinalização, materiais de sinalização, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos e máquinas agrícolas, consumo de água no armazém externo e laboratórios, ensacamento, carregamento, limpeza, manutenção de big bags, análises químicas em óleos, calibração de balança, transporte de resíduos industriais, colhedeira de cana picada, combustíveis, desenvolvimento agronomico, estradas/cercas/ponte, implementos agrícola, laboratorio de lubrificacao e comboio, laboratorio industrial e microbiologico, laboratorio teor sacarose, mecanizacao agrícola, mecanizacao agrícola colheita, mecanizacao de maquinas medias, mecanizacao maquinas leves, mecanizacao maquinas pesadas, meio ambiente (ind)-iso 14000, oficina mecanica — tratores, oficina de implementos, plantio, rede de restilo, reflorestamento, servicos de mudas e outros cana fornec., supervisao manutencao agrícola, topografia, transporte agrícola, trato planta, trato soca, vinhaça, limpeza operativa, mão de obra manut. pneus, preparo do solo, reflorestamento, replanta de cana soca, replanta de cana soca, servicos de apoio agricola — pj, transp. de residuos industriai — pj, transporte aereo p/ aplic produtos, transporte industrial, mantidas as demais glosas; e (i.2) encargos de depreciação sobre bens do ativo imobilizado empregados nas fases agrícola e industrial da empresa.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antonio Souza Soares – Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antonio Souza Soares, Fernanda Vieira Kotzias, João Paulo Mendes Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Ronaldo Souza Dias e Marcos Roberto da Silva (Suplente convocado).

## **Relatório**

Por medida de celeridade e eficiência processual, adoto parcialmente o Relatório constante do Acórdão recorrido:

*Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de crédito de PIS não-cumulativo – mercado externo no valor de R\$ 7.776,19, referente ao 1º trimestre de 2006, cumulado com Declaração de Compensação.*

*Parte do crédito relativo a janeiro já havia sido utilizado na Declaração de Compensação de nº 05030.86297.050306.1.7.08-0398 e todo o crédito de fevereiro já havia sido utilizado na Declaração de Compensação de nº 39371.55565.050506.1.7.08-7052.*

*Com base nas constatações do Termo de Verificação e respectivos anexos (fls. 270/329), a DRF/Bauru, por meio do Despacho Saort nº 040/2011 (fls. 341/344), reconheceu parcialmente o direito creditório, no valor de R\$ 20.366,26, dos quais restaram para ressarcimento o montante de R\$ 5.108,39, pois parte do crédito já estava vinculada às compensações citadas.*

*O crédito deferido para o pedido de ressarcimento não foi suficiente para homologar as compensações a ele vinculadas. A situação de cada Declaração de Compensação ficou detalhada a fl. 343.*

*No referido termo e respectivos anexos estão detalhadas todas as glosas efetuadas pela fiscalização, com a descrição da conta contábil, o centro de custo, a descrição do tipo da despesa e o motivo da glosa.*

*Cientificada do despacho, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 366 e seguintes), alegando, em síntese:*

*1. A não cumulatividade do PIS não deve ser equiparada com a não cumulatividade constitucional do ICMS e do IPI, uma vez que a primeira tem origem na legislação infraconstitucional (Lei nº 10.637/2002), e, neste caso, o sistema legal que dá suporte ao creditamento da Cofins não traz a vinculação entre os valores incidentes nas etapas anteriores, como ocorre com os referidos impostos;*

*2. Para o caso do PIS, aos contribuintes foram atribuídas certas hipóteses em que o crédito é assegurado, baseando-se na aquisição de bens e serviços, nos custos, nas despesas e demais encargos, além da instituição de créditos presumidos, conforme lição da doutrina que cita;*

*3. A legislação que instituiu o sistema da não cumulatividade para as contribuições não definiu o conceito de insumos e nem obrigou a utilização subsidiária da legislação do IPI para se extrair tal conceito, e como é público e notório o termo insumos tem o mesmo sentido e significado na linguagem comum dentro de todo o território nacional – e até no estrangeiro (input, em inglês) –, isto é, representa cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de produtos e serviços, como, por exemplo, matérias-primas, máquinas, equipamentos, capital, mão-de-obra, energia elétrica, etc.;*

*4. Entretanto, a Receita Federal, a pretexto de interpretar e aplicar a legislação federal, maliciosa e ilegalmente, limitou o conceito de insumos nas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004, restrição que representa manifesto vício de legalidade;*

*5. O princípio da legalidade está na Constituição Federal (art. 5º, inc. II) e deve ser observado pela Administração, conforme comanda o art. 37 da Carta Magna, e também ensina a melhor doutrina, sendo este o entendimento prevalecente nos tribunais pátrios;*

6. *Afigura-se completamente indevida a glosa dos créditos auferidos pela manifestante, como aguarda e requer seja assim reconhecido por essa isenta instância julgadora;*

7. *Especificamente em relação aos bens utilizados como insumos, as glosas não podem prevalecer, porquanto se tratam de ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana de açúcar, na destilaria de álcool, estando diretamente ligados ao processo produtivo, razão pela qual deveriam ter sido admitidos pela autoridade fiscal;*

8. *Nesse sentido foi formulada a Solução de Divergência n.º 12, de 2007, conforme ementa trazida à colação;*

9. *O mesmo vale em relação aos combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação, indispensáveis à atividade agroindustrial, assim como ao transporte da mão de obra que é indispensável em todo o processo de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização;*

10. *Portanto, sem combustível não há como se conceber o plantio, os tratos culturais, a colheita, o transporte e, por fim, a industrialização da cana-de-açúcar, e não há que se alegar que os combustíveis não integram o produto final e por isso não gerariam direito a créditos de PIS, pois, consoante a orientação jurisprudencial, é legítimo o crédito relativamente aos materiais que a despeito de não integrarem fisicamente o produto final são consumidos e/ou inutilizados no processo produtivo;*

11. *No item de serviços utilizados como insumos, todas as glosas são equivocadas e indevidas, tendo em vista que todos os itens elencados pela fiscalização também estão diretamente ligados ao processo produtivo;*

12. *Nesse item destaca-se a mão de obra de pessoa jurídica para manutenção da mecanização industrial, transporte de resíduos industriais (vinhaça) utilizados na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizante, para a preparação do solo, dentre outros;*

13. *Para a industrialização do açúcar e do álcool, é imprescindível a constante manutenção dos equipamentos industriais, constituindo-se em serviços especializados, essenciais e inerentes ao processo de produção;*

14. *Também não pode se conformar com a indevida glosa dos custos relacionados à armazenagem de açúcar e álcool, ao transporte das referidas mercadorias para fins de exportação e demais despesas portuárias, que estão diretamente ligadas ao processo produtivo;*

15. *Não há dúvida de que os serviços de pessoas físicas mencionados (transporte de resíduos industriais – vinhaça – para aplicação na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizante, armazenagem de açúcar, etc) também se enquadram perfeitamente no conceito de insumos para efeitos de crédito da contribuição não cumulativa;*

16. *No tocante à glosa de depreciação de bens do ativo imobilizado não utilizados na produção dos bens destinados a venda vem defendendo o conceito mais abrangente de insumo e pugnando pela admissão dos créditos;*

17. *Por fim, relativamente às despesas com exportação vem defender que os documentos fiscais exibidos se referem a serviços portuários de*

*recebimento, armazenagem e embarque, tendo o creditamento amparo no art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02. O mesmo se aplicaria à despesa de transporte para os terminais portuários e despesa com estadia dos motoristas.*

*19. A fiscalização glosou créditos sobre veículos, por entender desnecessários para a atividade da empresa, entretanto são utilizados no transporte de insumos e bens de revenda e de produção, ou seja, produtos inteiramente ligados à sua atividade industrial e comercial.*

A **decisão de primeira instância** foi unânime pela improcedência da manifestação de inconformidade, conforme ementa abaixo transcrita:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

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

*INCONSTITUCIONALIDADE.*

*A Secretaria da Receita Federal do Brasil, como órgão da administração direta da União, não é competente para decidir quanto à inconstitucionalidade de norma legal.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

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

*INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.*

*Somente geram créditos do PIS as despesas com matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.*

*O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.*

*INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.*

*Apenas os serviços diretamente utilizados na fabricação dos produtos dão direito ao creditamento do PIS não cumulativo incidente em suas aquisições.*

*INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS.*

*Os dispêndios efetuados por pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativo da PIS, fabricante de açúcar e álcool, com a aquisição de combustíveis que utiliza em máquinas, equipamentos e veículos não empregados nos processos de industrialização dos quais resultam aquelas mercadorias, não se caracterizam, para fins de apuração de créditos na forma da Lei nº 10.637, de 2002, como dispêndios com insumos utilizados na fabricação, e, portanto, não ensejam direito à apuração de créditos da referida contribuição social.*

*INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. DESPESAS COM A EXPORTAÇÃO.*

*Em relação às despesas com a exportação, apenas as despesas de frete ou de armazenagem do produto destinado à venda geram direito ao crédito do PIS.*

Cientificada do acórdão de piso, a empresa interpôs **Recurso Voluntário** em que sustenta:

- a) que, ao regulamentar a Lei n.º 10.637/2002, a Receita Federal do Brasil externou, por meio da Instrução Normativa n.º 247/2002, o seu entendimento do que consiste o termo “insumo” para fins da Contribuição ao PIS, equiparando-o ao conceito estabelecido legalmente para fins de creditamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o que não merece prosperar, já que a lei assim não o fez;
- b) que, muito embora o PIS e o IPI estejam submetidos à sistemática não cumulativa, os tributos têm entre si estrutura jurídica complementemente diversa. O IPI é tributo que incide sobre a produção e sua base de cálculo é o valor da mercadoria industrializada, conquanto a Contribuição ao PIS tenha como base de cálculo a receita, que é composta por todos os ingressos que integram o patrimônio da pessoa jurídica. Na contribuição ao PIS o significado de “insumo” é muito mais abrangente do que o do IPI, devendo integrar todas as despesas e custos necessários utilizados na produção de bens e serviços;
- c) que a restrição ao conceito de insumo trazida na Instrução Normativa RF n.º 247/2002 cobre-se de latente ilegalidade, pois restringe e altera o conteúdo da lei;
- d) que desde o plantio, colheita e recebimento da cana de açúcar até o empacotamento e armazenamento do açúcar e do álcool, diversas etapas são vislumbradas no processo de produção, tornando necessária a verificação de todos os dispêndios efetivamente incorridos para que, valendo-se da sistemática não-cumulativa da Contribuição ao PIS prevista na Lei n.º 10.637/2002, seja reconhecido o direito creditório da ora Recorrente;
- e) que não há como prevalecer a glosa relativa aos bens utilizados como insumos, pois se tratam de ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança da cana de açúcar, na destilaria de álcool, os quais estão diretamente ligados ao processo produtivo;
- f) as etapas do processo agroindustrial da Recorrente;
- g) que juntou aos presentes autos laudo/parecer técnico elaborado por peritos do Departamento de Agroindústria, Alimentos e Nutrição da Escola Superior de Agricultura "Luiz de Queiroz" da Universidade de São Paulo - USP, especialista em processos agroindustriais;
- h) a reversão das glosas de ferramentas e materiais de manutenção, pois tratam-se de ferramentas operacionais e materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool;

- i) a reversão das glosas dos créditos de combustível e lubrificantes utilizados em máquinas e equipamentos agrícolas, pois a atividade demanda uma movimentação relevante de máquinas e veículos, seja na colheita e no transporte de matéria-prima dos fundos agrícolas para a indústria, seja no transporte de máquinas, equipamentos e, sobretudo, adubos e produtos químicos aos diversos fundos agrícolas onde são aplicados;
- j) a essencialidade das despesas com o transporte da mão-de-obra, que é indispensável em todo o processo de plantio, colheita da cana-de-açúcar e industrialização dos produtos comercializados. A necessidade de constante vigilância das lavouras em todo o seu estágio, são necessárias diligências diárias aos diversos fundos agrícolas por agrimensores, agrônomos e demais empregados qualificados para a finalidade de tratar da cultura. Todo o transporte vinculado ao processo produtivo da RECORRENTE se faz em uma grande parte por meio de veículos próprios e de terceiros movidos à gasolina ou álcool ou, na hipótese de ônibus, óleo diesel. Portanto, sem combustível não há como se conceber o plantio, os tratos culturais, a colheita e o transporte para a industrialização da cana-de-açúcar, imprescindível à obtenção do produto final comercializado pela Recorrente;
- k) que todas as glosas de serviços utilizados como insumos são equivocadas e indevidas, pois estão diretamente ligadas ao processo produtivo, destacando a mão-de-obra de pessoa jurídica para a manutenção da mecanização industrial, o transporte de resíduos industriais (vinhaça) utilizados na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizantes por pessoas físicas para a preparação do solo, dentre outros (agricultores). Que é imprescindível a constante manutenção dos equipamentos industriais, constituindo-se serviços especializados essenciais e inerentes ao processo de produção;
- l) que a glosa das despesas com exportação não merece prosperar, pois o transporte rodoviário até os terminais portuários, bem como serviços portuários que compreendem a embarcação para efetiva exportação e escoamento da produção são indispensáveis à geração de faturamento; que as despesas com estadias, é consabido que se referem ao custo adicional ao frete pela demora no recebimento da mercadoria pelo terminal portuário;
- m) a reversão das glosas de despesas com aluguel de veículos e equipamentos, pois são utilizados no transporte de insumos, de bens de revenda e de produção, ou seja, tal despesa está intimamente ligada à atividade industrial e comercial da Recorrente. Os veículos também são utilizados para o acompanhamento, análise, pulverização e fertilização das lavouras;
- n) a reversão das glosas de despesas do centro de custo ligado às áreas administrativas, pois o conceito de insumo deve ser compreendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária a atividade da empresa;
- o) a reversão das glosas de despesas com a aquisição de bens do ativo imobilizado, como trator, colhedoras, caminhões e outros;
- p) a apuração de créditos tanto na fase agrícola, quanto na fase industrial.

Encaminhado ao CARF, o presente foi distribuído, por sorteio, à minha relatoria.  
É o relatório.

## Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Relator.

### Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

### Do mérito

A Recorrente pretende ver reformado Acórdão que manteve hígido o Despacho Decisório que homologou apenas parcialmente as compensações declaradas, o que se deu em razão das glosas efetuadas pela fiscalização nos créditos de **PIS** apurados pela Recorrente no **1º trimestre de 2006**, as quais passarão a ser analisadas conforme a sistematização adotada na peça recursal.

### Do ônus da prova

*Ab initio*, convém assentar que, em processos de restituição/compensação, em que se discute o direito creditório do contribuinte, o ônus de provar a existência deste direito, bem como a certeza e a liquidez do crédito, recai sobre o postulante. Não se trata de imputação fiscal e, por conseguinte, não é dever da autoridade fiscal perscrutar a documentação fiscal da empresa ou realizar perícias e diligências, com o fito de produzir prova suficiente ao reconhecimento do direito, pois sendo o requerimento de iniciativa do próprio contribuinte, incumbe a ele o ônus de provar o que alega, nos termos do art. 373, I do CPC, de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal.

A jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais caminha pacífica neste sentido:

**“ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.** Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. **DILAÇÃO PROBATÓRIA. DILIGÊNCIAS.** A realização de **diligências destina-se a resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes**, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica.”

(Acórdãos n. 3403-002.106 a 111, Rel. Cons. Alexandre Kern, unânimes, sessão de 23.abr.2013) (grifo nosso)

**“PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.** Nos pedidos de compensação/ressarcimento,

**incumbe ao postulante a prova de que cumpre os requisitos previstos na legislação para a obtenção do crédito pleiteado.**” (grifo nosso) (Acórdão n. 3403-003.173, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 21.ago.2014) (No mesmo sentido: Acórdão n. 3403-003.166, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014; Acórdão 3403-002.681, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 28.jan.2014; e Acórdãos n. 3403-002.472, 473, 474, 475 e 476, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânimes - em relação à matéria, sessão de 24.set.2013)

**“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. Nos processos relativos a ressarcimento tributário, incumbe ao postulante ao crédito o dever de comprovar efetivamente seu direito.”**

(Acórdãos 3401-004.450 a 452, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânimes, sessão de 22.mar.2018)

**“PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE. Nos processos que versam a respeito de compensação ou de ressarcimento, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. PAGAMENTO A MAIOR. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVA. A carência probatória inviabiliza o reconhecimento do direito creditório pleiteado”.**

(Acórdão 3401-004.923 – paradigma, Rel. Cons. Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, unânime, sessão de 21.mai.2018)

**“PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco.”**

(Acórdão 3401-005.460 – paradigma, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 26.nov.2018)

### **Do conceito de insumo**

Merece registro o fato de que parcela relevante das glosas de créditos decorrentes da não cumulatividade das contribuições sociais no presente processo, as quais ensejaram na negativa de direito ao ressarcimento ou à compensação destes valores, está correlacionada ao não reconhecimento de determinados produtos ou serviços adquiridos como insumos da atividade empresarial desenvolvida pela Recorrente.

Analisando-se o Relatório Fiscal, bem como a decisão de piso, nota-se que o conceito de insumo utilizado como premissa para o exame da base de cálculo das contribuições sociais tem supedâneo em entendimento já superado pela própria Receita Federal do Brasil após o que restou decidido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória por este Conselho, assim ementado:

*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.* (grifo nosso)

Com o fim de melhor esclarecer as repercussões da decisão, foi exarado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, que ampliou o espectro para a apropriação de créditos sobre insumos na atividade dos contribuintes:

**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 nº10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Nesta direção tem caminhado a jurisprudência deste Conselho, a exemplo dos seguintes julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

**“COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.**

À luz do que foi decidido pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, o conceito de insumos passa a ser apreciado em função dos critérios da **relevância e da essencialidade, sempre indagando a aplicação do insumo ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços**. Por mais relevantes que possam ser na atividade econômica do contribuinte, as despesas de cunho nitidamente administrativo e/ou comercial não perfazem o conceito de insumos definidos pelo STJ. Da mesma forma, demais despesas relevantes consumidas antes de iniciado ou após encerrado o ciclo de produção ou da prestação de serviços.” (Acórdão n. 9303008.216, Rel. Cons. Andrada Marcio Canuto Natal, unânime em relação ao conceito, sessão de 20.fev.2019) (grifo nosso)

**“CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.**

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de**

*bens destinados à venda.* (Acórdão n. 9303008.213, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Póssas, unânime em relação ao conceito, sessão de 20.fev.2019) (grifo nosso)

### 1) Glosa dos créditos oriundos de bens e serviços utilizados como insumos

A autoridade fiscal, calcada em conceito de insumo já superado, glosou todas as despesas da fase agrícola que envolvem a semeadura, colheita e transporte da cana de açúcar até a usina, por entender que apenas os insumos diretos que sofram desgaste na produção do produto final se enquadrariam como insumos.

Trata-se de posicionamento que colide frontalmente com o entendimento deste Conselho, que reconhece a possibilidade de creditamento pela aquisição de insumos diretos e indiretos aplicados tanto à fase agrícola quanto à fase industrial, nos casos de processos produtivos agroindustriais. Veja-se a ementa do Acórdão n.º 3401-007.157, proferido por unanimidade de votos na sessão de 16 de dezembro de 2019, em processo por mim relatado:

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

*Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005*

**AGROINDÚSTRIA. PROCESSO PRODUTIVO. FASE AGRÍCOLA. INSUMOS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.**

*As despesas com a atividade agrícola, parte do processo produtivo da contribuinte, podem ser consideradas insumos desde que respeitado o conceito jurisprudencial para sua definição.*

De acordo com a Recorrente, o processo produtivo da empresa compreende:

*a) preparo do solo, plantio, tratos culturais, corte, carregamento e transporte da produção própria de cana até suas unidades industriais;*

*b) nessas unidades, a matéria prima (cana) é processada por máquinas e equipamentos de tecnologia para a fabricação de açúcar e álcool;*

*c) o fluxo do processamento industrial consiste basicamente em: (i) pesagem da cana; (ii) análise qualitativa da matéria prima mediante amostra extraída por meio de sonda; (iii) descarga da cana e transferência para a mesa alimentadora que transportará a matéria prima até a esteira metálica; (iv) condução da cana pela esteira metálica em direção ao picador (onde ocorre o corte da cana em pequenos pedaços) e ao desfibrador (onde são rompidas as fibras da matéria prima para facilitar a moagem e viabilizar o maior aproveitamento da sacarose); (v) moagem da cana (para extração do caldo) em ternos de moenda (três cilindros corrugados dispostos em triângulos onde a fibra é espremida por 3 vezes) acionados por turbinas a vapor; (vi) separação do caldo (que segue para o processo de industrialização) e do bagaço (que segue para queima nas caldeiras para produção de energia e vapor); (vii) tratamento do caldo para industrialização do açúcar (aquecimento, sulfitação, caleação, decantação), seguido de posterior evaporação (xarope), cozimento (massas e méis), centrifugação, secagem e armazenamento do açúcar; (viii) tratamento do caldo para industrialização de álcool (aquecimento, decantação, peneiramento, resfriamento) e alimentação da fermentação alcoólica, da*

*qual se obtém o vinho, o qual após ser destilado em colunas a vapor, produz o álcool hidratado;*

*d) O álcool produzido segue para os tanques de estocagem/expedição, ou segue para o setor de desidratação onde se obtém o álcool anidro pelo processo de peneira molecular, seguindo também para estocagem/expedição.*

Assim sendo, aplicando-se o conceito de insumo ora vigente, pautado pelos critérios da essencialidade e da relevância, e considerando ainda os esclarecimentos prestados e o laudo juntado pela Recorrente, há razões suficientes para se decidir pela reversão das glosas sobre as despesas com a aquisição de bens e serviços que, de fato, provou-se constituírem individualizadamente insumo do processo produtivo sucroalcooleiro, por essenciais à sua consecução ou decorrentes de imposição legal, quais sejam: materiais de manutenção para máquinas e equipamentos existentes tanto na área agrícola como no parque industrial, como pinos, ferramentas, arruelas, materiais empregados em solda (gás, eletrodo, agamax), acoplamentos, anéis, buchas, correias, correntes, cordas, cotovelos, discos, escovas, fitas isolantes, gaxetas, lixas, mancais, mangueiras, manômetros, niples, porcas, parafusos, retentores, rolamentos, válvulas, graxa, bagaço de cana, equipamentos de segurança e de proteção individual, equipamentos de prevenção contra incêndios, recarregamento de extintores, fita de sinalização, materiais de sinalização, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos e máquinas agrícolas, consumo de água no armazém externo e laboratórios, ensacamento, carregamento, limpeza, manutenção de big bags, análises químicas em óleos, calibração de balança, transporte de resíduos industriais.

Ademais, pelas mesmas razões, devem ser revertidas as glosas das despesas do tipo COLHEDEIRA DE CANA PICADA, COMBUSTÍVEIS, DESENVOLVIMENTO AGRONOMICO, ESTRADAS/CERCAS/PONTE, IMPLEMENTOS AGRÍCOLA, LABORATORIO DE LUBRIFICACAO E COMBOIO, LABORATORIO INDUSTRIAL E MICROBIOLOGICO, LABORATORIO TEOR SACAROSE, MECANIZACAO AGRÍCOLA, MECANIZACAO AGRÍCOLA COLHEITA, MECANIZACAO DE MAQUINAS MEDIAS, MECANIZACAO MAQUINAS LEVES, MECANIZACAO MAQUINAS PESADAS, MEIO AMBIENTE (IND)-ISO 14000, OFICINA MECANICA — TRATORES, OFICINA DE IMPLEMENTOS, PLANTIO, REDE DE RESTILO, REFLORESTAMENTO, SERVICOS DE MUDAS E OUTROS CANA FORNEC., SUPERVISAO MANUTENCAO AGRÍCOLA, TOPOGRAFIA, TRANSPORTE AGRÍCOLA, TRATO PLANTA, TRATO SOCA, VINHAÇA, LIMPEZA OPERATIVA, MAO DE OBRA MANUT. PNEUS, PREPARO DO SOLO, REFLORESTAMENTO, REPLANTA DE CANA SOCA, SERVICOS DE APOIO AGRICOLA — PJ, TRANSP. DE RESIDUOS INDUSTRIAIS — PJ, TRANSPORTE AEREO P/ APLIC PRODUTOS, TRANSPORTE INDUSTRIAL.

Neste rol estão incluídos o ferramental e os materiais de manutenção efetivamente aplicados ao processo produtivo, como arguido pela Recorrente, mas estão excluídas as despesas de cunho administrativo, posto que embora integrem os custos de produção, são despesas que não se subsumem ao conceito de insumo, mesmo o delineado pelo STJ e aclarado pelo Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, porque não se lhes aplicam os critérios da essencialidade e da relevância. Somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica ou contábil.

Por tais razões, reputo que as demais despesas, por seu caráter não necessariamente essencial e/ou relevante ao processo produtivo em tela, não se enquadram no conceito de insumo ou não tiveram sua aplicação suficientemente comprovada nos autos, o que incumbiria ao Recorrente, correlacionando especificamente as despesas com os processos descritos no laudo, de maneira que devem ser mantidas as glosas em relação a limpeza, materiais de manutenção civil, tintas, brochas, rolos de pintura, fita crepe, manutenção de veículos, auto peças, pneus, aparelho telefônico, chapas e tubos de aço, chapas de inox, mangueiras, suporte para copos, carimbos, asfalto, materiais aplicados na manutenção da construção civil, concreto, cortina tipo persiana, cadeados, garrafão térmico, luvas, arames, materiais promocionais para clientes, bujão, lâmpadas, marcadores esferográficos, cartuchos de impressoras, papel sulfite, pilhas, fio telefônico, lona plástica, ventilador, trena, aplicador de fita adesiva, aparelho de ar condicionado, máquina calculadora, concreto, filtro para café, chá mate, pilhas, lona plástica, luvas pvc, rasteiro para grama, caixa de ferramentas, massa plástica, água raz, serviços como detetização, pintura, despesas com deslocamentos, conserto de rádio transceptor, transporte de funcionários, mão de obra de manutenção civil, manutenção em veículos, caminhões e tratores, manutenção em ar condicionados e janelas, consultoria técnica, serviços com exp doc exportação, despesas portuárias (exceto as de armazenagem), lonas, produtos de limpeza, viagens, capatazia e inspeções.

As despesas com materiais e serviços de construção não geram crédito, posto que o creditamento em relação às construções e benfeitorias se dá pela apropriação dos respectivos encargos de depreciação, nos termos do inciso III do §1º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002.

Consigno ainda que não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, o que frustra a pretensão de creditamento sobre despesas com o transporte de turmas e de pessoal técnico para a lavoura ou com os veículos leves utilizados para transporte de pessoal.

## **2) Glosa dos créditos oriundos de despesas portuárias**

A Recorrente abre tópico em seu recurso para atacar glosas supostamente realizadas sobre despesas com exportação, nos seguintes termos:

*No que concerne à glosa das despesas com exportação, a Delegacia de Julgamento nada se pronunciou, razão pela qual faz-se necessário o pronunciamento deste CARF sobre o tema.*

*Pois bem. Consoante depreende-se do termo de verificação fiscal, o D. Agente Fiscal glosou as despesas com exportação por considerar que as notas fiscais apresentadas pela RECORRENTE como sendo serviços portuários, seriam, na verdade, de serviços de armazenagem e embarque.*

*Todavia equivocou-se mais uma vez o D. Agente Fiscal, pois as notas fiscais apresentadas efetivamente são de serviços portuários, cujas despesas e custos dão sim direito ao crédito de PIS.*

*A glosa das despesas com exportação não merece prosperar, pois o transporte rodoviário até os terminais portuários, bem como serviços portuários que compreendem a embarcação para efetiva exportação e escoamento da produção são indispensáveis à geração de faturamento.*

*Igualmente, no tocante às despesas com estadias, é consabido que se referem ao custo adicional ao frete pela demora no recebimento da mercadoria pelo terminal portuário, devendo, pois, ser reconhecida para fins de creditamento da Contribuição ao PIS.(grifo nosso)*

Consultando o Termo de Verificação Fiscal, constato que a fiscalização glosou as rubricas “serviços com exp doc exportação” e “despesas portuárias (exceto as de armazenagem)”. Uma vez que a empresa não possui exportações diretas, não é possível o aproveitamento de créditos relativos às despesas portuárias do tipo transporte para o porto ou estadia de motoristas, considerando que a fiscalização excluiu da glosa as despesas de armazenagem, para as quais há previsão legal para creditamento.

A legislação de regência não prevê a possibilidade de creditamento em relação às despesas de frete com a mera remessa de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, depósitos e armazéns. Tal etapa é uma opção meramente logística, antecedente à venda e com ela não se confunde, tampouco se equipara juridicamente, posto que boa parte dos produtos são armazenados justamente à espera do fechamento de uma eventual venda, a qual pode não se concretizar por diversos fatores, inclusive alheios à vontade do produtor, o que não permite a aplicação direta do inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 para se reconhecer esta rubrica como frete na operação de venda. A própria Recorrente argumenta neste sentido:

*No presente processo, como há de se compreender, ter-se-ia a mesma despesa de frete sobre venda se a consolidação da carga fosse realizada na área portuária, não sendo possível desclassificar o crédito em função da forma de organização de sua atividade comercial, principalmente quando esta escolha se dá por necessidade operacional e é a única viável existente, considerando a sabida precariedade dos portos nacionais.*

Tampouco se trata de insumo, posto que o processo produtivo, a esta etapa, é findo, não tendo feito prova a interessada, como lhe caberia, de qualquer circunstância que tornasse tal etapa essencial ou singularmente relevante ao mesmo. O tema não é novo neste Colegiado, assemelhando-se aos casos já analisados de frete para formação de lotes de exportação, a exemplo do Acórdão n.º 3401-006.938, por mim relatado, cuja ementa reproduzo:

**CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA PARA CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO OU FORMAÇÃO DE LOTE DE EXPORTAÇÃO. MERA OPÇÃO LOGÍSTICA. IMPOSSIBILIDADE.**

A transferência de produto acabado a centros de distribuição ou a estabelecimento filial para “formação de lote” de exportação, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente a uma operação de venda, ou de exportação, mas constitui mera opção logística do produtor, não gerando o direito ao creditamento em relação à contribuição.

Por tais razões, voto pela manutenção da glosa quanto às despesas portuárias.

### 3) Glosa dos créditos oriundos de encargos de depreciação

A autoridade fiscal, calcada em conceito de insumo já superado, glosou os créditos decorrentes da apuração de encargos de depreciação calculados sobre bens do ativo imobilizado que não fossem aplicados diretamente à etapa industrial da produção, a exemplo de tratores, colhedoras, caminhões, etc.

Como já assentado, este Conselho reconhece a possibilidade de creditamento pela aquisição de insumos diretos e indiretos aplicados tanto à fase agrícola quanto à fase industrial, nos casos de processos produtivos agroindustriais. De maneira análoga, no que toca aos créditos apurados com fundamento no art. 3º, §1º, III da Lei n.º 10.637/2002, devem ser reconhecidos aqueles créditos decorrentes dos encargos de depreciação sobre bens do ativo imobilizado empregados nas fases agrícola e industrial da empresa, devendo-se ser revertidas as glosas realizadas sob este fundamento.

### 4) Glosa dos créditos oriundos de despesas de alugueis pagos a pessoas físicas e de alugueis de veículos

A autoridade fiscal glosou os alugueis e reembolsos pagos a pessoa física, por falta de previsão legal para creditamento, bem como os alugueis de veículos, pois apenas os alugueis de prédios, máquinas e equipamentos geram direito a crédito. Contra a glosa, argumentou a Recorrente:

*... os veículos, cujas despesas foram glosadas, são utilizados no transporte de insumos, de bens de revenda e de produção, ou seja, tal despesa está intimamente ligada à atividade industrial e comercial da RECORRENTE.*

*Ademais, os veículos também são utilizados para o acompanhamento, análise, pulverização e fertilização das lavouras.*

*Pelo exposto, deve ser afastada a glosa efetuada, pois, se auffer que o aluguel de veículos e equipamentos também configura legítimo insumo...*

Há de se ressaltar o emprego dos veículos para o transporte de funcionários. Em regra, não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, o que frustra a pretensão de creditamento sobre despesas com o transporte de pessoal para a lavoura. Eventual reconhecimento deste emprego como essencial ao desenvolvimento da atividade canavieira e, portanto, como insumo, dependeria de prova técnica que demonstrasse não só a essencialidade, mas também a extensão do emprego dos veículos na atividade, posto que sazonal.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao pedido formulado neste tópico por carência probatória.

### Da conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao mesmo.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli