



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10410.721796/2010-40
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-012.751 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2024
Recorrente PENEDO AGRO INDUSTRIAL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECADÊNCIA. PRAZOS INAPLICÁVEIS.

A entrega do Dacon configura obrigação acessória por meio da qual o sujeito passivo presta informações que permitem ao Fisco verificar os procedimentos adotados na apuração das contribuições, a fim de confirmar a certeza e liquidez dos valores das bases de créditos não cumulativos que repercutem nos valores dos créditos ressarcíveis.

Dessa forma, eventuais ajustes nos créditos não cumulativos informados nas obrigações acessórias (Dacon), que repercutam nos valores dos créditos ressarcíveis, não se caracterizam como exigência de tributo passível de lançamento.

O que se busca é o aproveitamento do saldo credor em favor da Recorrente e não em favor da Fazenda Pública. Assim, não há que se falar em prazo decadencial para a análise do direito creditório pleiteado, previsto nos arts. 150, § 4º ou 173, I, do CTN, no qual se refere a constituição de crédito em favor da Fazenda Pública, por meio de lançamento de ofício.

PIS/PASEP E COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. 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, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA INICIAL DO CONTRIBUINTE.

Conforme determinação do art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do art. 16 do Decreto 70.235/72 e dos art. 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que

regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova é inicialmente do contribuinte ao solicitar seu crédito.

LEI n.º 10.925/2004 CRÉDITOS PRESUMIDOS. RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculados nos termos do artigo 8º da Lei n.º 10.925/2004 somente são passíveis de desconto das contribuições devidas em cada período de apuração, não podem ser objeto de pedido de ressarcimento e nem de compensação com tributos e contribuições administrados pela Receita Federal.

CIDE. COMPENSAÇÃO. ART. 8º DA LEI N.º 10.336/01. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A dedução prevista no art. 8º da Lei n.º 10.336/01 se aplica somente aos valores de CIDE efetivamente pagos, excluindo-se todas as demais modalidades de extinção do crédito tributário, como a compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto contra o **Acórdão de Manifestação de Inconformidade n.º 11-64-118**, proferido pela 2ª Turma da DRJ/REC, na sessão de 31 de julho de 2019, que julgou parcialmente procedente a impugnação, reconhecendo em parte o direito creditório pleiteado.

Versa o presente processo administrativo fiscal sobre pedido de ressarcimento, com ação fiscal para verificar os créditos decorrentes de PIS/Pasep e COFINS não cumulativos, apurados pela pessoa jurídica em seu DACON.

Noticia o Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal, que discorre sobre o exame de PER atinentes à contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS apresentados em relação a vários trimestres dos anos de 2004 e 2005, que a contribuinte, em resposta a intimações que lhe foram encaminhadas, apresentou planilhas discriminando, mensalmente, os valores dos bens utilizados como insumos, tendo sido detectado que parte dos créditos apurados era descabida, conforme abaixo descrito:

2.1. insumos utilizados, única e exclusivamente, na produção do álcool: como a quase totalidade da venda de álcool foi para fins carburantes, submetido ao regime cumulativo, seria descabida a apuração de créditos, pois somente se poderia cogitar de rateio proporcional às receitas cumulativas e não-cumulativas caso houvesse um volume considerável de venda de álcool para outros fins que não o carburante;

2.2. materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas, pinos, tarraxas e ferramentas: não se tratam de insumos, consoante Solução de Divergência n.º 12, de 24/10/2007;

2.3. produtos não considerados como insumos: glosados créditos sobre vários produtos que não se caracterizavam como insumo, tal como definido nas Instruções Normativas SRF n.º 247/2002 e 404/2004;

2.4. materiais de construção civil e conservação: glosados créditos sobre as correlatas aquisições, pois somente poderiam gerar créditos os correspondentes encargos de depreciação/amortização, após a incorporação dos bens ao ativo imobilizado;

2.5. máquinas e equipamentos: desconsiderados créditos sobre as correspondentes aquisições, pois apenas poderiam gerar créditos os respectivos encargos de depreciação, após a incorporação dos bens ao ativo imobilizado da contribuinte;

2.6. produtos e insumos agrícolas: glosados créditos sobre produtos e insumos agrícolas, cujas aquisições se deram sob a alíquota zero;

2.7. gasolina: negados créditos de combustíveis e lubrificantes utilizados em carros de passeio e motocicletas, veículos pequenos que não têm participação ativa na atividade produtiva da empresa, em que são usados veículos pesados (nos quais são usados óleos diesel) como tratores e caminhões, ou veículos leves como empilhadeiras (movidas a óleo diesel, eletricidade ou GLP).

Na sequência, elucida que o sujeito passivo, em resposta a intimação no curso do procedimento fiscal, reportou que os créditos informados na Ficha 4 do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - DACON nos meses de janeiro a abril de 2004 (no tangente à contribuição para o PIS/PASEP) e de fevereiro a abril de 2004 (no que pertine à COFINS) se referem à dedução da CIDE de valores devidos a título da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS prevista no art. 8º, da Lei n.º 10.336/2001; no entanto, como a permissão de dedução a que se refere este dispositivo é de montantes da CIDE efetivamente pagos - e os montantes que pretendia deduzir foram objeto de compensação, modalidade de extinção distinta do pagamento, pelo que os citados valores foram glosados.

Prosseguindo, consigna que a contribuinte, de janeiro a julho de 2004, auferiu receitas de vendas de álcool para fins carburantes, submetidas no período à incidência cumulativa das contribuições examinadas, nos termos do ADI SRF n.º 1, de 12/01/2005; assim, como a contribuinte não procedeu ao rateio entre de créditos a título de bens, serviços, energia elétrica e crédito presumido decorrente da aquisição de cana-de-açúcar de pessoas físicas, a

medida foi providenciada pela Fiscalização, que calculou os percentuais exibidos na 17ª lauda do Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal.

Manifestação de Inconformidade acostada às folhas 62 a 272.

Verifica-se pela leitura da íntegra do acórdão, que a 2ª Turma da DRJ/REC decidiu, em síntese, rejeitar a alegação de decadência e, no mérito, julgá-la parcialmente procedente. No entanto, foram mantidas as glosas de créditos a título de despesas com máquinas/equipamentos e materiais de construção e ao crédito presumido de PIS/Pasep e COFINS.

Irresignada, a Recorrente propõe nova defesa administrativa, amparada pelo Recurso Voluntário de folhas 320 a 337, na qual alega, em síntese:

A) PRELIMINARMENTE – DA IMUTABILIDADE DOS SALDOS DO DACON’S ATÉ MARÇO DE 2006 – OCORRÊNCIA DA DECADÊNCIA PARA AFERIÇÃO DAS INFORMAÇÕES FISCAIS:

Em preliminar, a prejudicial de decadência do direito de a Fazenda Nacional glosar créditos informados pela contribuinte em DACON objeto de Pedidos de Ressarcimento, assentada no fato de ter transcorrido mais de cinco anos da transmissão destes Demonstrativos.

Que qualquer discordância da fiscalização quanto às informações apropriadas pela defendente nos seus respectivos DACON’s somente poderia existir a partir de março 2006 (último trimestre de apuração encerrado, alcançado pela decadência quinquenal).

B) DO CORRETO MÉTODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO:

Que considerado correto o método de apuração do crédito presumido incidente sobre a aquisição de cana pessoa física, previsto no art. 8º da Lei 10.925/2004. No entanto, a Fiscalização entendeu que o mesmo é regido pelo que dispõem os parágrafos 7º, 8º e 9º do art. 3º da Lei 10.833/2003;

Que percebe-se claramente que a utilização do método de “apropriação direta” ou de “rateio proporcional” diz respeito aos créditos de PIS/COFINS não-cumulativos elencados no seu artigo 3º, ao seu turno, para o crédito presumido da agroindústria, o art. 8º da Lei 10.925/2004 não determina a mesma forma de sua apuração regrada pelos parágrafos 7º, 8º e 9º, do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003;

Que a única regra do regime de créditos “normais” do PIS/COFINS não-cumulativos que o art. 8º da Lei 10.925/2004 ressalva (em seu parágrafo 2º) é o parágrafo 4º do art. 3º das Leis 10.637/2002 10.833/2003. 26. O art. 8º da Lei 10.925/2004 manda apurar o crédito presumido sobre a

aquisição de cana-de-açúcar destinada a fabricação de alimentação humana ou animal, observando-se, apenas, o parágrafo 4º [o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes] do art. 3º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03;

Que não é lícito, portanto, ao intérprete, trazer outras regras do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 que não estejam expressamente mencionadas pelo art. 8º da Lei 10.925/2004 como aplicáveis ao crédito presumido da agroindústria;

Que essa exegese do crédito presumido da agroindústria, inclusive, é imposta pelo Ato Declaratório Interpretativo n.º 15/2005, que veda a utilização do saldo credor do mencionado benefício fiscal para compensação, na forma do art. 6º, parágrafo 1º, da Lei 10.833/2003, porque seria faculdade privativa do crédito da não-cumulatividade do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Que a autoridade fiscal restringe a utilização do crédito presumido para compensação de outros tributos, por julgar que a literalidade da norma diz que tal benesse é exclusiva dos créditos normais do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e, ao mesmo tempo, aplicar-lhe as restrições inerentes a esse último preceptivo legal ao crédito presumido, embora o texto do art. 8º da Lei 10.925/2004 oriente-se em sentido diverso;

Assim, a empresa agiu corretamente quando apurou o montante da cana-de-açúcar destinada à produção de açúcar, segregando-a daquela utilizada para produzir álcool, na forma do art. 8º da Lei 10.925/2004, uma vez que lhe são inaplicáveis as restrições impostas pelos parágrafos 7º, 8º e 9º, do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003;

C) DO EQUÍVOCO DA GLOSA DOS CRÉDITOS DO REGIME DE ÁLCOOL CARBURANTE, ENTRE 1º.12.2002 E 31.07.2004: DESOBEDIÊNCIA À ORDEM JUDICIAL:

Que o rateio proporcional, feito em relação aos meses de janeiro a julho de 2004, desrespeitaria decisão judicial proferida em ação mandamental ajuizada pelo Sindicato da Indústria do Açúcar e Alcool do Estado de Alagoas, ao qual é filiada, na qual foi proferida decisão pelo TRF da 5ª Região que considera que estão submetidas à sistemática não-cumulativa as receitas de vendas de álcool para fins carburantes auferidas antes da vigência da Lei n.º 10.865/2004;

Defende, ademais, que a existência concomitante da impetração coletiva não pode representar a renúncia ao direito individual de defesa na esfera administrativa fiscal;

Salienta, ainda, que o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do aludido acórdão teve seu seguimento negado pela Exma.

Ministra REGINA HELENA COSTA, conforme decisão monocrática anexa;

D) DO EQUÍVOCO DA GLOSA DOS CRÉDITOS ORIUNDOS DOS INSUMOS VINCULADOS À VENDA DE ÁLCOOL “PARA OUTROS FINS”:

Que a douta fiscalização verificou que “a quase totalidade das receitas de vendas oriundas da venda do álcool foi para fins carburante” e, em função de tal constatação, glosou todos os créditos vinculados ao álcool, entendendo, equivocadamente, que o crédito somente poderia ser apurado “se houvesse um volume considerável de vendas de álcool para outros fins que não fosse o carburante”.

Que, se as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 não permitiam a apuração de créditos da receita de álcool “para fins carburante”, uma vez que este se submetia ao regime cumulativo de PIS/COFINS, como mesmo reconhecido no trecho do Termo de Encerramento Fiscal destacado acima, o procedimento adotado pela autoridade fiscal em glosar todos os créditos das receitas de álcool, incluindo aí receitas de álcool “para outros fins”, é totalmente arbitrário e fere diretamente o princípio da estrita legalidade.

E) DA IMPROPRIEDADE DAS GLOSAS DE CRÉDITOS DE INSUMOS:

Que é indevida glosa de créditos alusivos a gastos com matérias e outros produtos não considerados como insumos, por entender compreendidos no critério jurídico definido pelo STJ (essencialidade e relevância);

Que a fiscalização glosou créditos referentes à dispersantes, ácido sulfúrico, fertilizantes, roundup e adubo, quando claramente são essenciais às atividades industriais, vez que os dispersantes são utilizados para o plantio, da mesma forma que o ácido sulfúrico por ser uma substância usada demasiadamente pelas indústrias para a escarificação do solo e germinação da cana, por sua vez, os fertilizantes e adubos são utilizados para nutrição da cana de açúcar e o roundup é um herbicida necessário para que haja crescimento da lavoura.

Que, quanto aos pneus e motores, também glosados indevidamente, haja vista serem utilizados em caminhões e equipamentos de irrigação, pertinentes ao plantio.

Que da mesma forma, as tintas, serras e arames são materiais imprescindíveis para a manutenção da própria indústria, utilizando-se da mesma lógica pela qual o acórdão recorrido reverteu as glosas sobre as graxas.

Que é incorreta a glosa de créditos com relação aos encargos incorridos com a aquisição de peças de reposição e manutenção de veículos (motocicletas) e ferramentas utilizadas de forma pertinente e necessária no processo produtivo da empresa.

Que os veículos leves (motocicletas), cujas despesas com peças e combustíveis foram glosadas pela fiscalização, são utilizados por agrônomos para acompanhar a produção da cana-de-açúcar (matéria-prima), distribuída em milhares de hectares, que vai ser industrializada pela usina. Isto é, os veículos em questão são utilizados na produção da agroindústria.

Que os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos agrícolas, bem como as peças de reposição, mormente utilizados no acompanhamento da produção/extração da matéria-prima (cana-de-açúcar) no campo, fazem parte do processo produtivo da usina, sendo injustificável o não acatamento dos créditos relativos a estes itens.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Renan Gomes Rego, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, de modo que admito seu conhecimento.

Do mérito

Da decadência

A Recorrente sustenta que o direito da Fazenda Pública glosar créditos informados pela contribuinte em Dacon objeto de pedido de ressarcimento, assentada no fato de ter transcorrido mais de cinco anos da transmissão desse Demonstrativo, portanto, decaído.

Divirjo da Recorrente.

Primeiro, porque a entrega do Dacon configura obrigação acessória por meio da qual o sujeito passivo presta informações que permitem ao Fisco verificar os procedimentos adotados na apuração das contribuições. No caso em comento, analisar a *certeza e liquidez* dos valores das bases de créditos não cumulativos que repercutem nos valores dos créditos ressarcíveis.

Dessa forma, eventuais ajustes nos créditos não cumulativos informados nas obrigações acessórias (Dacon), que repercutam nos valores dos créditos ressarcíveis, não se caracterizam como exigência de tributo passível de lançamento.

O que se busca é o aproveitamento do saldo credor em favor da Recorrente e não em favor da Fazenda Pública. Assim, não há que se falar em prazo decadencial para a análise do direito creditório pleiteado, previsto nos arts. 150, § 4º ou 173, I, do CTN, no qual se refere a constituição de crédito em favor da Fazenda Pública, por meio de lançamento de ofício.

Segundo, porque o reconhecimento parcial do crédito e consequente reconhecimento em parte do direito creditório (ressarcimento), dada em razão de ter sido apurado crédito em montante inferior ao que foi pleiteado pelo sujeito passivo, independe do lançamento de ofício do débito tributário informado como origem do crédito utilizado no pleito. Fundamenta-se no fato de a Administração Tributária não poder deferir um crédito que sabe não ser *líquido e certo*.

Assim, não importa se o procedimento de verificação do direito creditório se dá dentro ou fora do prazo decadencial. A alteração da base de créditos não cumulativos pode se efetuar mediante despacho decisório, desde que essa modificação implique tão somente a redução ou mesmo a anulação do crédito postulado pelo sujeito passivo.

Por fim, não há disposição legal que obrigue a autoridade administrativa a analisar e conceder créditos por decurso de prazo, sem averiguar o real direito do interessado. Por conclusão, não há previsão legal de prazo para que a Administração Tributária se pronuncie em pedido de ressarcimento.

O entendimento aqui explicitado, observa-se, é corroborado por posicionamento pacífico do CARF, conforme se pode depreender das ementas a seguir transcritas.

Acórdão n.º 3401005.426 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Presidente e Redator Ad Hoc Rosaldo Trevisan:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

IPI. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. SALDO CREDOR. GLOSA DA DIFERENÇA NÃO COMPROVADA.

Devem ser glosadas as diferenças do saldo credor de IPI não comprovadas, ônus do sujeito passivo em sede de pedido de ressarcimento (artigo 373, I, CPC/2015).

DECADÊNCIA SEGUNDO ART. 156, § 4º E INCISO I DO ART. 173, AMBOS DO CTN, NÃO APLICÁVEIS.

O presente processo não tem por objetivo a constituição de crédito em favor da Fazenda Pública.

Acórdão n.º 3302-009.282 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Relator Vinícius Guimarães:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. PRAZOS INAPLICÁVEIS.

Nos pedidos de restituição não se aplicam os prazos decadenciais para lançamento nem o prazo de homologação de compensações. A análise de pedidos de restituição não se confunde com o procedimento de constituição do crédito tributário - daí não se falar em prazo decadencial para a apreciação da restituição, nem com o procedimento de análise de declarações de compensação - ao qual se aplica, de forma exclusiva, o prazo de cinco anos para a apreciação da compensação, sob pena de homologação tácita. Inexiste norma legal que preveja a homologação tácita do pedido de restituição no prazo de 5 anos. O artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996 cuida de prazo para homologação de declaração de compensação, não se aplicando à apreciação de pedidos de restituição. Por sua vez, os prazos decadenciais previstos no art. 150, caput e § 4º, e no art. 173, ambos do Código Tributário Nacional, são limites temporais que se aplicam exclusivamente aos casos de lançamento tributário, procedimento que não se confunde com a análise de pedidos de restituição.

Acórdão n.º 3301-010.077 – 3ª Seção de Julgamento/ 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária.
Presidente Redatora: Liziane Angelotti Meira:

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

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

DIREITO CREDITÓRIO. LEGITIMIDADE. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

Se restou incontroversa a legitimidade do direito creditório, à luz do Princípio da Verdade Material, devem ser superados erros formais, ligados à forma por meio da qual foi instrumentalizado o aproveitamento do crédito e acatado o crédito.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

LEGITIMIDADE DE CRÉDITOS. PRAZO PARA REVISÃO

Não há prazo legal para a revisão da legitimidade de créditos objetos de pedido de ressarcimento.

Acórdão n.º 3002000.289 – Turma Extraordinária / 2ª Turma. Relatora Maria Eduarda Alencar Câmara Simões:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

IPI. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INAPLICABILIDADE.

O prazo para a homologação tácita da declaração de compensação não é aplicável aos pedidos de ressarcimento.

Recurso Voluntário Negado.

Do exposto, rejeita-se a preliminar de decadência, suscitada pela Recorrente.

Do mérito

Do conceito de insumos. Da glosa de créditos relativos às despesas com equipamentos, veículos leves, combustíveis, lubrificantes, materiais de construção e outros produtos não considerados no conceito de insumo

O conceito de insumo geradores de créditos do PIS/Pasep e da COFINS foi redefinido em julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça do Recurso Especial 1.221.170/PR, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 24 de abril de 2018, sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

Concluiu-se que insumo 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.

Compulsando-se os autos, verifica-se que a análise realizada pela Fiscalização, no que diz respeito aos enquadramento de determinado bem ou serviço na categoria de insumos, foi efetuada com apoio nas Instruções Normativas SRF n.º 247/2002 e n.º 404/2004.

No entanto, a autoridade julgadora de 1ª instância julgou às glosas de créditos dos produtos readequando o conceito de bens e serviços identificados como insumos ao entendimento fixado no RESp n. 1.221.170/PR e detalhado no Parecer COSIT/RFB n.º 5, de 17/12/2018, com isso, significa dizer que o conceito de insumo foi aferido considerando os critérios de *essencialidade* ou *relevância* para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Recorrente, que se dedica as atividades de produção de açúcar e de álcool para fins carburantes.

Todavia, no entender do voto condutor do acórdão combatido, a manutenção das glosas efetuadas pela Fiscalização continua pertinente, ante a ausência de provas que infiram se tratar de insumos utilizados direta ou indiretamente no processo produtivo da Recorrente. Reproduzo excertos do r. acórdão:

33. Relativamente ao período examinado, a autoridade fiscal glosou créditos a título de insumos apurados pela contribuinte sobre despesas com gasolina comum, elemento filtrante moto, estopas, lâmpadas, serra, graxa e peças de moto.

34. Os gastos atrelados à iluminação (lâmpadas) do parque industrial, na medida em que a iluminação é essencial à produção, especialmente nos períodos de operação noturnos, dariam direito a crédito se a contribuinte tivesse comprovado que segregava as despesas a este título relacionadas à atividade produtiva daquelas vinculadas à área administrativa e tivesse demonstrado que os créditos pleiteados se referem, apenas, às despesas de sua atividade produtiva. Como não trouxe esta evidência, fica prejudicado o acolhimento do crédito examinado.

35. Acerca das despesas com peças de reposição de motos, somente se pode cogitar do direito a creditamento em relação àqueles empregados no processo produtivo. Entrementes, ao que tudo indica, estas despesas foram reconhecidas, tanto que não há notícias de glosas sobre despesas com peças de reposição de veículos como tratores e caminhões, utilizados pela empresa. As glosas aqui tratadas são dirigidas a peças de reposição de motocicletas, as quais, diante da natureza da atividade da empresa, decerto não são empregadas na etapa produtiva, pelo que as comentadas glosas devem ser mantidas.

36. Nesta mesma esteira, somente as despesas com gasolinas de veículos aplicados na produção é que garantiriam crédito das contribuições, pelo que correta a glosa destes combustíveis aplicados em automóveis de passeio.

37. A alegação da contribuinte de que a gasolina cujos créditos foram glosados teria sido consumida por veículos utilizados por agrônomos para acompanhar a produção da cana-de-açúcar, além de não ter sido comprovada, não justificaria a possibilidade de apuração de crédito, pois os itens 138 a 144, do Parecer Normativo COSIT nº 5/2018, apenas resguarda o direito a créditos sobre combustíveis consumidos por veículos responsáveis pelo processo produtivo (no caso da contribuinte, tratores e caminhões usados na etapa agrícola) e não respaldam o direito a este crédito em relação a veículos usados para deslocamento de trabalhadores, consoante fica transparente na conclusão do item 144, in verbis:

(...)

38. Ainda para argumentar, registro que, comumente diante da adversidade física do trajeto percorrido, o deslocamento de técnicos no campo agrícola é feito por meio de "pickups", geralmente movidas a diesel, sendo de se estranhar a utilização, neste transporte, de veículos movidos a gasolina.

39. Passando ao direito a creditamento sobre ferramentas (serra), assim dispõe o Parecer Normativo RFB nº 5/2018, em seu item 95: "Quanto às ferramentas, restou decidido na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha que não se amoldam ao conceito de insumos para fins da legislação das contribuições, podendo-se razoavelmente estender a mesma negativa aos itens consumidos no funcionamento das ferramentas"; logo, os dispêndios com serras não dão direito a creditamento.

40. Poder-se-ia cogitar do direito a creditamento sobre aquelas ferramentas que, não incorporadas ao ativo imobilizado, são utilizadas no dia-a-dia da contribuinte, têm custo de aquisição unitário inferior a R\$ 1.200,00 e prazo de vida útil abaixo de um ano (itens 90 a 94, de referido Parecer). Ocorre, consoante disposto no Anexo I, da IN SRF nº 162, de 31/12/1998, aplicável à época dos fatos geradores examinados, a vida útil estimada das ferramentas é, no geral, de cinco anos, podendo mesmo atingir 10 anos, não tendo a contribuinte evidenciado que, em razão das peculiaridades de seu processo produtivo, o concreto tempo de vida útil das ferramentas que utiliza é inferior a um ano. Logo, indefiro os créditos sobre ferramentas.

41. Continuando, quanto à graxa, apesar de a contribuinte não ter discorrido especificamente a respeito, considero, independentemente de a graxa poder ser - ou não - considerada lubrificante, que ela é insumo, pois normalmente usada para preservar a integridade e o regular funcionamento de máquina/equipamentos usados na produção, cujos funcionamentos podem ser prejudicados pela falta deste produto; então, tenho como bem essencial ao processo produtivo, podendo, por decorrência, ser considerada insumo, na atual concepção deste termo, aos moldes já explicitados alhures; por isto, reconheço a inclusão da despesa de R\$ 12.092,45, a título de graxa, incorrida no mês de setembro de 2005, na base de cálculo dos créditos a que tem direito a contribuinte.

42. Igualmente, tem a contribuinte direito ao creditamento sobre despesas com limpeza. Neste sentido, assim preceitua o já referido Parecer Normativo COSIT nº 05/2018:

(...)

43. Logo, reconheço o direito a creditamento sobre despesas com estopas incorridas nos meses de julho e agosto de 2005, nos respectivos valores de R\$ 620,00 e R\$ 930,00.

44. *Por fim, a exclusão, feita pela autoridade fiscal, das despesas com insumos aplicados exclusivamente na fabricação de álcool, ao argumento de que a quase totalidade das receitas de venda de álcool no período fiscalizado foram para fins carburantes, conquanto até pareça ser razoável, carece de amparo legal, pois esta possibilidade não é conferida pelo §8º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que assim dispõe:*

45. *Logo, inexistindo margens para a exclusão realizada - tanto que não é referenciada a base legal que a permitiria - forçoso incluir as despesas com ciclohexano (R\$ 56.840,00) e ácido sulfúrico (R\$ 9.765,00), incorridas nos meses de agosto e de setembro de 2005, respectivamente.*

(...)

Das alegações relativas a créditos sobre despesas com máquinas/equipamentos e materiais de construção:

49. *No tangente ao 3º trimestre de 2005, não houve glosas de despesas com máquinas e equipamentos, pelo que ficam sem sentido as alegações da Manifestação de Inconformidade a respeito.*

50. *Já os créditos sobre aquisição de materiais/serviços de construção deveriam ter sido apurados a partir dos correlatos encargos de depreciação/amortização, sendo desarrazoado o pleito da manifestante de atribuir à autoridade fiscal o ônus de, alterando de ofício o pleito deduzido (dirigido a créditos sobre as respectivas despesas de aquisição), ter apurado, de ofício durante o procedimento fiscal, créditos sobre os encargos de depreciação/ amortização e, inclusive, retificado a contabilidade e os DACON entregues pela contribuinte.*

51. *É que sobredito ônus é da requerente, que deveria ter apresentado, corretamente, o seu pedido e levantado os créditos a que entendia ter direito sobre os comentados encargos de amortização/depreciação (indicando, claramente, as taxas de amortização/depreciação que reputava aplicáveis).*

52. *Não se pode descuidar que a apropriação contábil de despesas sobre aquisições de bens, em vez da dos respectivos encargos de amortização/depreciação, majora as deduções no âmbito do imposto de renda. Portanto, por coerência, se a contribuinte pretendia ajustar seu pleito inicial, para ver reconhecido créditos sobre encargos de amortização/depreciação, deveria ter considerado, oportunamente, os correlatos reflexos da mudança na apuração do citado imposto - o que não consta ter feito.*

53. *Logo, mantenho as glosas sobre despesas com materiais/serviços de construção*

Em que pese a Recorrente, inconformada, defender que os todos esses produtos são insumos (e enquadrados no entendimento de *essenciais* ou *relevantes* para o processo produtivo), a defesa foi genérica e não esclareceu como, quando e em qual quantidade os itens foram utilizados.

As provas devem ser compreendidas como um meio apto a formar convencimento daquele que avalia determinada situação fática. No caso em testilha, o que deve ser compreendido e elevado ao patamar de prova são **quaisquer elementos**, aptos a dissuadir o julgador a tomar como verdadeira as alegações enunciadas nos autos.

Friso que a Recorrente sequer juntou aos autos descritivo do processo produtivo ou fotos da utilização dos produtos no processo produtivo. Não há qualquer elemento de prova produzido pela Recorrente, tanto no recurso inaugural como no voluntário, capaz de gerar dúvida a este julgador sobre a veracidade das conclusões do Fisco.

Logo, não cumpriu com que foi determinado no art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972 e por isso, seu Recurso Voluntário não merece provimento. Ao solicitar o reconhecimento de um crédito, conforme arts. 165 e 170 do CTN, os créditos devem ser *líquidos* e *certos*, ônus que compete inicialmente ao contribuinte.

Ante o exposto, nada a prover nesse tópico. Mantenho as glosas efetuadas pela Fiscalização quanto aos créditos de despesas com materiais e outros produtos não considerados como insumos.

Do crédito presumido

Nesse tópico, segundo o Fisco, a Recorrente não tem direito a apurar crédito presumido de IPI de que trata o art. 8º, da Lei n.º 10.925/2004, sobre a integralidade da aquisição de cana-de-açúcar de pessoas físicas. Assim foi lavrado os fundamentos do Acórdão recorrido, nos quais cito abaixo:

52. Ao contrário do que alega a requerente, ela não tem direito a apurar crédito presumido de IPI de que trata o art. 8º, da Lei n.º 10.925/2004, sobre a integralidade da aquisição de cana-de-açúcar de pessoas físicas. É o que decorre do teor de referido dispositivo, a seguir transcrito:

"Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física".

53. Como se vê, o crédito é calculado sobre os bens referidos no inciso II, do caput, do art. 3º, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, ou seja, sobre bens que podem ser considerados insumos na não-cumulatividade da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

54. Ora, os bens utilizados na produção de mercadorias cujas receitas de venda auferidas pela demandante são submetidas à contribuição cumulativa evidentemente não são insumos na esfera da não-cumulatividade.

55. Não socorre à contribuinte o teor do Ato Declaratório n.º 15/2005, que, simplesmente, deixa claro que o enfocado crédito-presumido não pode ser ressarcido, mas apenas utilizado para deduzir débitos da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas, mas não garante, de modo algum, o direito a crédito sobre

as aquisições de bens que são utilizados na fabricação de produto submetido à tributação cumulativa destas contribuições.

66. Diante do que consta acima, correta a aplicação do fator de rateio questionado pela contribuinte para definir, em relação aos bens aplicados tanto na fabricação de bens submetidos à tributação cumulativa como à não-cumulativas, a parcela do crédito-presumido cabível de aproveitamento na esfera da não-cumulatividade das contribuições.

Por outro lado, a Recorrente sustenta que é correto o método de apuração do crédito presumido incidente sobre a aquisição de cana pessoa física, previsto no art. 8º da Lei 10.925/2004. Acrescenta que a utilização do método de “apropriação direta” ou de “rateio proporcional” diz respeito aos créditos de PIS/COFINS não-cumulativos elencados no seu artigo 3º, ao seu turno, para o crédito presumido da agroindústria, o art. 8º da Lei 10.925/2004 não determina a mesma forma de sua apuração regradada pelos parágrafos 7º, 8º e 9º, do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Narra que a única regra do regime de créditos “normais” do PIS/COFINS não-cumulativos que o art. 8º da Lei 10.925/2004 ressalva (em seu parágrafo 2º) é o parágrafo 4º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. 26. O art. 8º da Lei 10.925/2004 manda apurar o crédito presumido sobre a aquisição de cana-de-açúcar destinada a fabricação de alimentação humana ou animal, observando-se, apenas, o parágrafo 4º [o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes] do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Aduz que não é lícito, portanto, ao intérprete, trazer outras regras do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 que não estejam expressamente mencionadas pelo art. 8º da Lei 10.925/2004 como aplicáveis ao crédito presumido da agroindústria.

Explica que essa exegese do crédito presumido da agroindústria, inclusive, é imposta pelo Ato Declaratório Interpretativo nº 15/2005, que veda a utilização do saldo credor do mencionado benefício fiscal para compensação, na forma do art. 6º, parágrafo 1º, da Lei 10.833/2003, porque seria faculdade privativa do crédito da não-cumulatividade do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Continua sua irresignação explicando que a autoridade fiscal restringe a utilização do crédito presumido para compensação de outros tributos, por julgar que a literalidade da norma diz que tal benesse é exclusiva dos créditos normais do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e, ao mesmo tempo, aplicar-lhe as restrições inerentes a esse último preceptivo legal ao crédito presumido, embora o texto do art. 8º da Lei 10.925/2004 oriente-se em sentido diverso.

Assim, defende que agiu corretamente quando apurou o montante da cana-de-açúcar destinada à produção de açúcar, segregando-a daquela utilizada para produzir álcool, na forma do art. 8º da Lei 10.925/2004, uma vez que lhe são inaplicáveis as restrições impostas pelos parágrafos 7º, 8º e 9º, do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Com a devida vênia, não há razão à Recorrente, haja vista a clareza do dispositivo que passou a tratar do crédito presumido do PIS/Pasep e da Cofins, qual seja o artigo 8º da Lei nº 10.925 de 23 de julho de 2004, segundo o qual, *as pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que*

*produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, [...], destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, **crédito presumido calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30/12/2002, e 10.833, de 29/12/2003, adquiridos de pessoas físicas ou recebidos de cooperado pessoa física.***

Ora, a menção que referido dispositivo legal faz ao artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 tem como único objetivo o de identificar os produtos adquiridos que podem gerar o direito ao crédito presumido, quais sejam, os bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30/12/2002, e 10.833, de 29/12/2003 (sujeitos, portanto, ao regime da não cumulatividade)

Em outro ponto alegado pela Recorrente, discute-se também a possibilidade ou não de utilizar o saldo credor do crédito presumido oriundo das atividades agroindustriais, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, para fins de ressarcimento.

O fundamento da Recorrente para o pedido de ressarcimento dos créditos presumidos é o artigo 8º da Lei nº 10.925/2004. O referido dispositivo legal permitiu deduzir do valor devido das contribuições um crédito presumido calculado sobre os insumos adquiridos de pessoa física ou cooperado pessoa física. Esse é o alcance da norma.

Os outros dispositivos legais que permitem o aproveitamento de créditos em compensações e ressarcimento (art. 5º da Lei nº 10.637 e art. 6º da Lei nº 10.833) referem-se, expressamente, aos créditos básicos apurados na forma dos artigos 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, e não ao crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Da mesma forma, a possibilidade de compensação e ressarcimento trazida pelo art. 16 da Lei nº 11.116/2005 também se refere expressamente ao *saldo credor apurado na forma do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865/2004*, e não ao crédito presumido em questão.

A IN SRF 606/2006, que regulamentou o crédito presumido previsto na Lei nº 10.925/2004, não extrapolou o conteúdo da lei, mas apenas regulamentou o dispositivo legal, que já previa a impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensações ou ressarcimento. O mesmo podemos afirmar do ADI SRF nº 15/2005, que apenas interpretou a norma que tratava do crédito presumido e da possibilidade de compensação:

Art. 1º O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa.

Art. 2º O valor do crédito presumido referido no art. 1º não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 1º, inciso II, e § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16.

No mesmo sentido temos o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em diversos precedentes, acerca da legalidade da IN 660/2006 e da validade do ADI SRF nº 15/2005 (REsp 1118011/SC, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 31.8.2010; e REsp nº 1.240.954/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe: 21/6/2011).

Assim, não existe a possibilidade de ressarcimento dos créditos presumidos apurados com base no art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004.

Da alegação de glosa dos créditos oriundos dos insumos vinculados à venda de álcool para outros fins

No tocante a esse tópico, a Recorrente, nas razões recursais, sustenta que o Fisco glosou todos os créditos vinculados ao álcool, inclusive oriundos dos insumos vinculados à venda de álcool para outros fins.

Todavia, s.m.j, resta prejudicada a defesa da Recorrente, ante o exame feito pelo julgador *a quo*, momento em que **decidiu reverter as glosas desses créditos**, indo ao encontro da tese recursal. Vejamos:

44. Por fim, a exclusão, feita pela autoridade fiscal, das despesas com insumos aplicados exclusivamente na fabricação de álcool, ao argumento de que a quase totalidade das receitas de venda de álcool no período fiscalizado foram para fins carburantes, conquanto até pareça ser razoável, carece de amparo legal, pois esta possibilidade não é conferida pelo §8º, do art. 3º, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, que assim dispõe:

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês".

45. Logo, inexistindo margens para a exclusão realizada - tanto que não é referenciada a base legal que a permitiria - forçoso incluir as despesas com ciclohexano (R\$ 56.840,00) e ácido sulfúrico (R\$ 9.765,00), incorridas nos meses de agosto e de setembro de 2005, respectivamente.

46. Note-se que, como são comuns às receitas cumulativas e não-cumulativas, aos créditos sobre os insumos reconhecidos neste Voto, analisados neste item, deve ser aplicado o fator de rateio proporcional de que cuida o inciso II, do §8º, do art. 3º, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003. Do mesmo modo, os créditos reconhecidos, comuns às receitas no mercado interno e no mercado externo, devem ser rateados proporcionalmente a cada uma destas receitas.

48. No corrente julgamento, foram utilizados ambos os percentuais de rateios constantes dos DACON refeitos pela autoridade fiscal no curso do procedimento fiscal.

49. A seguir o demonstrativo das bases de cálculo dos créditos a serem reconhecidos a título de insumos no presente item:

Dito isso, nada a reparar na decisão *a quo*.

Conclusão

Diante do exposto, voto em rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego