



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



**Processo nº** 10825.900365/2016-61  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-011.472 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de agosto de 2021  
**Recorrente** USINA BARRA GRANDE DE LENCOIS S A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

**NULIDADES E IRREGULARIDADES SANÁVEIS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.**

Erros aritméticos que possam ser sanados nos atos administrativos não são geram nulidade, sendo passíveis de retificação, especialmente quando não gerem prejuízo à parte.

**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, sendo que a diligência ou a perícia não se prestam a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco, e que por sua vez deve seguir o rito previsto na legislação de regência, especialmente o prazo e demais requisitos normativos.

**VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO.**

A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos. A verdade material não pode ser utilizada como argumento para o desrespeito à distribuição dos ônus da prova, inclusive quanto ao prazo para o exercício de tal direito, sendo que as diligências e perícias não se prestam a suprir deficiências na produção de provas.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. BENS NÃO SUJEITOS À CONTRIBUIÇÃO.**

No regime da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não são admitidos créditos calculados sobre bens não sujeitos à contribuição na operação de aquisição, por expressa vedação legal.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE HANGAR E DE MÁQUINA DE CAFÉ EXPRESSO. IMPOSSIBILIDADE.**

Despesas com locação de hangar alegadamente utilizado em atividades administrativas não geram créditos. Igualmente, não se admitem créditos sobre pagamentos de aluguéis de máquinas de café, as quais não são utilizadas nas atividades da empresa

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente), Jorge Lima Abud, Walker Araujo, Larissa Nunes Girard, Jose Renato Pereira de Deus, Paulo Regis Venter (suplente convocado(a)), Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Vinicius Guimaraes, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Paulo Regis Venter.

## **Relatório**

Trata-se de processo administrativo fiscal no bojo do qual discute-se o direito a crédito de contribuições parafiscais na indústria sucroalcooleira.

Sinteticamente a Recorrente insurge-se contra as glosas impostas sobre:

(i) **cloreto de sódio e cal virgem** no processo produtivo do açúcar e do álcool, que segundo ele foi tributado na aquisição, todavia a fiscalização e a DRJ entenderam que foi adquirido com alíquota zero.

(ii) **Aluguel de** maquinas e equipamentos (**hangar e maquina de café expresso**)

Por retratar com fidelidade os fatos até então ocorridos no processo, adoto o Relatório elaborado pela DRJ quando de sua análise do caso, cujos principais fragmentos passo a transcrever:

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos da PIS não cumulativo do 1º trimestre de 2014, no valor de R\$ 66.106,73, ao qual a contribuinte vinculou declarações de compensação.

Analisada a pretensão, a autoridade competente emitiu Despacho Decisório no qual reconheceu parcialmente o direito creditório, no importe de R\$ 65.627,78, e homologou as compensações até o limite do direito creditório reconhecido. Em consequência, uma declaração de compensação foi parcialmente homologada, e outras duas foram não homologadas. Os fundamentos da decisão encontram-se no Relatório de Informação Fiscal de fls. 31/35. (...)

1.1. Na rubrica "BENS PARA REVENDA", a Empresa declarou valores relativos a insumos que tem alíquota zero, de NCM 39269090 (OUTRAS OBRAS DE PLÁSTICO) os quais não geram crédito na aquisição.

1.2. Na rubrica "ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS" e "DESPESAS DE ALUGUÉIS DE PRÉDIOS LOCADOS DE PJ", o Contribuinte declarou valores relativos a aluguel de máquinas de café e aluguel de hangares que são usados por aeronaves utilizadas pela diretoria da empresa e colaboradores;

1.3. Na rubrica "BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS" a Empresa lançou valores relativos a insumos de NCM 25 (SAL, ENXOFRE, TERRAS E PEDRAS, GESSO, CAL E CIMENTO) os quais tem alíquota zero.

(...)

Como resultado da análise do processo pela DRJ resultou o entendimento segundo o qual, sinteticamente,

(i) Não foi provado que a **cal virgem e o cloreto de sódio** foram tributados na aquisição, fato que impede a apuração de créditos na não cumulatividade.

(ii) O **hangar** utilizado para abrigar aeronave de utilização dos funcionários para se deslocar entre uma unidade e outra e as **maquinas de café expresso** são de uso da administração e não podem ser consideradas essenciais, relevantes às atividades da empresa, muito menos ultrapassam o “teste da subtração.”

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário por meio do qual submete a questão a este Colegiado

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Raphael Madeira Abad, Relator.

### 1. Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e a matéria é de competência deste Colegiado, razão pela qual deve ser conhecido.

### 2. Preliminar de nulidade por erro aritmético.

Desde a apresentação da Manifestação de Inconformidade a Recorrente suscita a nulidade do despacho decisório sob a alegação de que existiria um erro em um dos elementos a ele essenciais.

Trata-se de um erro aritmético no valor da glosa, pois tendo sido pleiteado crédito no valor de R\$ 66.106,73, e confirmado um valor de R\$ 65.627,78, a subtração deveria resultar na importância de R\$ 478,95. Contudo, o valor apontado como “principal” do despacho decisório foi de R\$ 32.423,33.

A Recorrente alegou que isto revela nulidade flagrante e afronta os seus comezinhos direitos constitucionais sem, todavia, afirmar de que maneira este erro matemático por ela prontamente identificado teria prejudicado o seu direito de defesa.

Quando da análise da questão pela DRJ o Acórdão entendeu que não houve erro quando do apontamento da “glosa”, mas sim uma soma equivocada das três declarações de compensação apresentadas pela Recorrente:

Como se percebe, não há no Despacho Decisório o erro alegado. Ao contrário, o erro foi da contribuinte, que transmitiu declarações de compensação em valor superior ao crédito pleiteado no pedido de ressarcimento.

Embora a coincidência entre o valor total do crédito apurado no trimestre com a soma dos valores das declarações de compensação permita conjecturar que a interessada teria se equivocado no valor informado no PER como “deduções ou descontos” e, em consequência, teria pedido crédito em valor inferior ao que acreditava ter direito, nada foi alegado neste sentido. E mesmo que existisse tal alegação, não poderia ser apreciada por este órgão de julgamento administrativo de primeira instância, já que, se existisse, embutiria a pretensão de retificação do PER que, além de estar sujeita a forma e prazo legalmente estabelecidos, é matéria que não se inclui na esfera de competência das Delegacias de Julgamento.

A discussão do motivo da divergência de valores é infrutífera, eis que para o direito administrativo erros aritméticos como o presente, especialmente quando sanáveis, e mais especialmente ainda, quando não geram prejuízo processual ou qualquer dificuldade para o exercício do direito de defesa não representam nulidade, mas tão somente a mera irregularidade, sanável.

No caso concreto, pela altíssima qualidade técnica do Recurso Voluntário e da forma completa com que os argumentos foram combatidos é possível aferir que não houve qualquer dificuldade para o exercício do direito de defesa.

Este entendimento já foi demonstrado por diversas vezes por esta Turma, merecendo destaque o voto da Ilustre Conselheira Denise Green no processo 11080.900061/2014-56, que adoto e transcrevo:

O argumento da defesa somente faria sentido nos casos em que o despacho decisório tivesse sido emitido com um vício insanável, sendo nulo de pleno direito. Nesta situação, os efeitos retroagem a data de sua emissão (efeitos ex tunc).

Porém, no presente caso, o acórdão da DRJ não decretou a nulidade do despacho decisório (embora tivesse poderes para tanto), nem tampouco homologou a compensação. A decisão foi no sentido de que, afastada a prejudicialidade, fosse

verificada a existência, suficiência e disponibilidade de crédito pretendido em compensação.

Conforme lição de Hely Lopes Meirelles, os chamados atos decisórios são decisões que as autoridades executivas proferem em papéis, requerimentos e processos sujeitos à sua apreciação. O despacho administrativo, embora tenha forma e conteúdo jurisdicional, não deixa de ser um ato administrativo, como qualquer outro emanado do Executivo (MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro, 20ª ed., São Paulo: Malheiros, 1995, p. 168)

O ato administrativo permanecerá no mundo jurídico até que seja verificada situação que demonstre algum vício de legalidade ou que simplesmente comprove a sua desnecessidade superveniente. Alguns atos ao serem elaborados podem vir defeituosos no que tange a sua legalidade. Neste caso, a Administração Pública ou o Poder Judiciário são legitimados para declarar a sua extinção por meio da anulação.

Mas essa não é a única forma de alteração do ato administrativo.

Existem outras, dentre elas se enquadram a convalidação, a revogação, a cassação, a caducidade, a contraposição ou renúncia.

Conforme já dito, o contencioso administrativo relativo aos processos de compensação obedece ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (§11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996). As hipóteses de nulidade são tratadas nos arts. 59 a 61, nos seguintes termos:

Art. 59. **São nulos:**

**I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;**

**II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.**

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. **As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.**

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Como se vê, os fatos eleitos pelo legislador para inquinar a validade do ato foram a incapacidade do agente ou a preterição do direito de defesa (art. 59, incisos I e II).

As demais irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo (art. 60). O dispositivo disciplinou, no âmbito do processo administrativo fiscal, o que a doutrina especializada denomina de convalidação. O ato de convalidação deve ser praticado pela

Administração Pública para corrigir determinado ato anulável, de forma a ser mantido no mundo jurídico para que possa permanecer produzindo seus efeitos regulares.

Por estes motivos, voto por afastar a preliminar de nulidade suscitada.

### 3. Mérito.

#### 3.1. Distribuição dos ônus da prova no processo administrativo fiscal por meio do qual o contribuinte exerce o direito a pleitear créditos tributários perante a administração pública.

Antes de adentrar no mérito é importante tocar em um assunto longamente discorrido pela Recorrente durante o seu bem elaborado Recurso Voluntário, qual seja a verdade material, o devido processo legal e a distribuição dos ônus da prova no processo administrativo fiscal pelo qual o contribuinte busca o exercício do direito a créditos tributários.

A Recorrente alega que o autor do processo administrativo seria a fiscalização, a quem caberia o ônus de provar a glosa, o que teria sido feito de forma precária, sem qualquer aprofundamento.

Todavia este não é o entendimento predominante neste Colegiado.

Isto porque tratando-se de processo administrativo fiscal por meio do qual a contribuinte exerce o direito de pleitear um valor que entende caber-lhe por força de lei, é ônus de quem alega, no caso a Recorrente, demonstrar e provar a existência do direito, no caso o crédito, por ele requerido.

Tal sistemática encontra-se prevista no artigo 16 do Dec. 70.235/72, bem como no CPC, seja ele o antigo (Artigo 333) ou o atual (artigo 373), que sempre preconizaram ser de quem alega o ônus de comprovar as alegações, como bem preconiza o Conselheiro José Renato Pereira de Deus.

“Em que pese os argumentos explicitados pela Recorrente, entendo que a glosa deve ser mantida na forma inaugural, considerando que inexistem nos autos documentos capazes de comprovar a efetiva realização do negócio.

Com efeito, a simples juntada de nota fiscal, por si só, não é capaz de comprovar a realização da operação. Para tanto, deveria a Recorrente ter demonstrado o pagamento dos serviços e dos bens que ela adquiriu, nada foi feito para contrapor a acusação da fiscalização. Aliás, tratando-se de operações comerciais, é dever das partes contratantes averiguar a regularidade das empresas envolvidas, justamente para demonstrar a boa-fé no negócio, sob pena de ser responsabilizada por atos tidos por inexistentes.

Ademais, o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC<sup>1</sup>). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretensão direito, o indeferimento do crédito é medida que se impõe. Nesse sentido:

*"Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009*

<sup>1</sup> Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor

**VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO.** *A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos. 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. (...)" (Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096 - grifei)*

Pertinente destacar a lição do professor Hugo de Brito Machado, a respeito da divisão do ônus da prova:

*No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil". (original não destacado)<sup>2</sup>*

No processo administrativo fiscal o momento legalmente previsto para a 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.

Soma-se a isso, que a escrituração somente faz prova a favor do sujeito passivo se acompanhada por documentos hábeis à comprovar a origem do crédito pleiteado, conforme previsão contida no artigo 26, do Decreto nº 7574/2011<sup>3</sup>.

Não há dúvidas que a busca da verdade material é um princípio norteador do Processo Administrativo fiscal. Contudo, ao lado dele, também de matiz constitucional está o princípio da legalidade, que obriga a todos, especialmente à Administração pública, da qual este Colegiado integra, a obediência as normas legais vigentes, merecendo destaque o Decreto 70.235 estabeleceu o momento da prática dos atos, sob pena ainda de se atentar ainda contra outro princípio constitucional, qual seja o da duração razoável do processo.

O referido Decreto especifica objetivamente o momento da produção das provas no seu artigo 16.

<sup>2</sup> Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.

<sup>3</sup> Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (DecretoLei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9o, § 1o).

"Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

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

O próprio Decreto 70.235, no mesmo artigo 16 especifica as hipóteses em que é possível a produção posterior de provas, o que faz de forma taxativa.

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

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância".

É certo que este colegiado admite até a juntada de provas em sede recursal, contudo apenas nos casos em que o Recorrente tenha demonstrado, na Impugnação, ou Manifestação de Inconformidade, como é o caso, a impossibilidade de se trazer aquela prova no momento oportuno (Impugnação ou Manifestação de Inconformidade), o que definitivamente não ocorreu no caso concreto.

Admitir-se deliberadamente a produção probatória na fase recursal subverteria todo o rito processual e geraria duas consequências indesejáveis (i) caso fosse determinado que o feito retornasse à instância original, implicaria uma perpetuação do processo e, (ii) caso as provas fossem apreciadas pelo CARF sem que tivessem sido analisadas pela DRJ, geraria indesejável supressão de instância e, em ambos os casos, representaria afronta direta ao texto legal que rege o processo administrativo fiscal.

A Recorrente suscita, em favor de seus argumentos, o princípio da verdade material, que pretensamente lhe conferiria o direito de juntar provas a qualquer momento do processo.

Contudo o princípio da verdade material não é uma estrela solitária mas sim mais uma dentre tantas que integram as constelações do direito, devendo ser interpretada em harmonia com todas elas e não isoladamente.

Ademais, o princípio da verdade material, como todos os princípios jurídicos, inclusive a vida e a liberdade, é relativo, de onde se deflui que ela pode ser limitada por outros princípios ou mesmo por regras. Tomando-se como exemplo o princípio do Devido Processo Legal, não há dúvidas de que a Ampla Defesa é um de seus corolários, todavia limitado por

regras, por exemplo as que delimitam os prazos para o exercício do direito, após os quais não é mais possível que seja exercido.

Neste sentido adoto e transcrevo as lições do Ilustríssimo Conselheiro Gilson Macedo Rosemburg Filho acerca da verdade material no processo administrativo fiscal:

Pela luz da legislação processual brasileira, quer judicial ou administrativa, é defeso às partes apresentar prova documental em momento diverso do estabelecido na norma processual - no do Processo Administrativo Fiscal na data da apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade – a menos que (§ 4º do art. 16 do Decreto 70.235/1972):

- a) Fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Analisando os autos, verifica-se que a situação fática não se enquadra em nenhuma das hipóteses enumeradas acima.

De outro lado, não se pode olvidar que a produção de provas é facultada às partes, mas constitui-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não o sendo praticado no tempo certo, surge para a parte consequências gravosas, dentre elas a perda do direito de o fazê-lo posteriormente, pois nesta hipótese, opera-se o fenômeno denominado de preclusão, isto porque, o processo é um caminhar para frente, não se admitindo, em regra, realização de instrução probatória tardia, pertinente a fases já ultrapassadas.

Daí, não tendo sido produzida a tempo, em primeira instância, não se admite que se faça em fases posteriores, sem que haja justificativa plausível para o retardo.

Dinamarco defende que o direito à prova não é irrestrito ou infinito:

A Constituição e a lei estabelecem certas balizas que também concorrem a traçar-lhes o perfil dogmático, a principiar pelo veto às provas obtidas por meio ilícitos. Em nível infraconstitucional o próprio sistema dos meios de prova, regido por formas preestabelecidas, momentos, fases e principalmente preclusões, constitui legítima delimitação ao direito à prova e ao seu exercício. Falar em direito à prova, portanto, é falar em direito à prova legítima, a ser exercido segundo os procedimentos regidos pela lei.

Noutro giro, o princípio da verdade material não é remédio para todos os males processuais. Não pode nem deve servir de salvo conduto para que se desvirtue o caminhar para frente, o ordenamento e a concatenação dos procedimentos processuais - essência de qualquer processo administrativo ou judicial.

Na realidade, a verdade material contrapõe-se ao formalismo exacerbado, presente no Processo civil, mas, de maneira alguma, priva o procedimento administrativo das necessárias formalidades. Daí se dizer que no Processo Administrativo Fiscal convivem harmonicamente os princípios da verdade material e da formalidade moderada. De sorte que se busque a verdade real, mas preservando as normas processuais que asseguram a segurança, a celeridade, a eficiência e o bom andamento do processo.

Neste contexto, a falta de apresentação dos motivos que levaram ao erro de apuração da exação, bem como a apresentação tardia de um dos seus livros fiscais, acarretou grandes prejuízos à instrução processual, pois tornou inviável a apuração do valor devido e, por consequência, a determinação de um eventual indébito tributário.

Por tudo que foi exposto, não restou caracterizado nos autos o direito líquido e certo que ensejaria o acatamento do pedido do recorrente.

Neste sentido também discorre com peculiar maestria o Ilustríssimo Conselheiro Vinícius Guimarães (Processo 10215.900541/2012-10)

É de se lembrar que não há que se falar em violação de quaisquer princípios jurídicos, entre os quais, aqueles da verdade material, do contraditório e ampla defesa, legalidade ou em ausência de motivação fática, quando a autoridade fiscal ou o órgão julgador, ancorados na correta premissa de que sobre o sujeito passivo recai o ônus da prova e na convicção de que não foram juntadas provas suficientes, concluem pelo indeferimento do pedido de ressarcimento e não homologa as compensações declaradas, afastando, ainda, eventual pedido de diligência.

Não há dúvidas que a busca da verdade material é um princípio norteador do Processo Administrativo fiscal. Contudo, ao lado dele, também de matiz constitucional está o princípio da legalidade, que obriga a todos, especialmente à Administração pública, da qual este Colegiado integra, a obediência as normas legais vigentes, merecendo destaque o Decreto 70.235 estabeleceu o momento da prática dos atos, sob pena ainda de se atentar ainda contra outro princípio constitucional, qual seja o da duração razoável do processo.

A partir dos alicerces acima estabelecidos é possível analisar individualmente cada uma das alegações suscitadas pela Recorrente.

### **3.2. Créditos sobre Cloreto de Sódio (Sal grosso) e Cal Virgem**

**O Relatório de Ação Fiscal esclareceu que o MOTIVO das glosas sobre SAL e CAL se deu pelo fato de que foram adquiridos à alíquota zero.**

Desde a manifestação de inconformidade a Recorrente alega que o sal e a cal são essenciais e relevantes ao processo produtivo.

Alega que o SAL é utilizado para colaborar com o rejuvenescimento das máquinas.

Também na manifestação de inconformidade a Recorrente alega que a **cal**, por sua vez, é acrescida ao caldo para controlar o PH.

A Recorrente alega também que os bens foram tributados, e não submetidos à alíquota zero como afirma a fiscalização.

Com o objetivo de provar que os bens foram tributados, a Recorrente juntou, na Manifestação de Inconformidade, uma nota fiscal de sal grosso adquirido em sacos de 25 kg, todavia a nota faz menção ao fato de que não houve tributação do produto.

A DRJ, na decisão atacada, pontuou que ainda que as aquisições tivessem sido tributadas, a tributação teria decorrido por erro, eis que os produtos não são juridicamente tributados e o que importa para a sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS é o regime jurídico atribuído ao bem, e não a eventual tributação ou não do bem, a partir de um eventual erro.

A Recorrente, já no Recurso Voluntário, alega que os produtos foram adquiridos para uso na indústria, e não na agropecuária, como alegou a fiscalização, e que por esta razão incide o tributo, e que na prática foram tributados.

A solução da controvérsia, no âmbito do CARF deve ser realizada com fundamento na distribuição dos ônus da prova no processo administrativo fiscal por meio do qual um contribuinte pleiteia créditos.

No caso concreto caberia à Recorrente demonstrar a liquidez e certeza dos seus créditos, provando que os bens foram tributados (com base na sua contabilidade e na documentação que a embasa) e o mais importante, que eles foram utilizados no processo produtivo industrial, o que, segundo a Recorrente, os sujeitariam à imposição tributária que por sua vez geraria o crédito.

Todavia, entendo que a Recorrente não se desincumbiu do ônus de provar estes fatos jurídicos extremamente relevantes para o deslinde da controvérsia, nem mesmo em Recurso Voluntário, o que poderia ser feito excepcionalmente na forma do artigo 16 do Dec. 70.235/72.

Tendo chegado o processo ao CARF instruído apenas com os documentos que atualmente nele se encontram, e levando em consideração a distribuição dos ônus da prova, é de se negar provimento a este Capítulo Recursal

### **3.3. Do argumento de que a legislação prevê o direito ao crédito de produtos que não foram tributados na aquisição mas foram tributados na venda.**

A Recorrente alega que a legislação possibilita de que produtos adquiridos sem a incidência de tributos, mas vendidos em operação tributada possam gerar créditos de contribuições parafiscais, invocando ainda o artigo 17 da Lei 11.033/04, que assim dispõe:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Desta forma, da combinação dos artigos 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, com o artigo 17, da Lei nº 11.033/04, sob a égide do princípio da não cumulatividade, depreende-se que, quando a etapa anterior é desonerada e a subsequente também, não seria possível o creditamento, a contrário sensu, quando uma das etapas for tributada o crédito será possível

Este, todavia, não é o entendimento predominante neste colegiado, para quem o art. 17 da Lei nº. 11.033, de 2004, que se originou do art. 16 da MP nº 206, de 2004, consignou a possibilidade da manutenção pelo vendedor, a partir de 09 de agosto de 2004, dos créditos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção e alíquota zero ou não incidência para a contribuição.

**No entanto, tal previsão deve ser observada dentro do contexto da legislação que rege o sistema não-cumulativo de apuração das contribuições, posto que este dispositivo não teve o alcance de manter créditos cuja aquisição a lei veda desde a sua definição.**

**Ou seja, o art. 17 trata-se de norma, portanto, que convive com os arts. 3º das Leis n.ºs. 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, uma vez que não impede a manutenção de créditos, obviamente, calculados de acordo com estes mesmos artigos.**

Desta forma, quando o art.17 da Lei nº 11.033, de 2004 se refere à manutenção de créditos está se referindo a créditos já existentes decorrentes da tributação dos bens e serviços adquiridos pelo contribuinte e sobre os quais sofreu a tributação do PIS/Pasep e da Cofins, permitindo o aproveitamento desses créditos, mesmo quando as vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição.

Em outras palavras, tendo o contribuinte adquirido créditos, na forma do art.3º, das Leis n.ºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, por haver arcado com o ônus do pagamento dos tributos incidentes na cadeia da produção, esses créditos serão mantidos, ainda que as vendas efetuadas forem efetivadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição, por determinação legal.

Tal vedação, ao meu ver, não foi alterada com o advento do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, pois esta última norma possui escopo distinto daquele regulado pelos arts. 3º, inciso I, alínea “b”, das Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003. O referido artigo 17 tem como objetivo resguardar a **manutenção de créditos** de PIS/COFINS mesmo que estejam relacionados a operações de vendas desoneradas.

Nessa esteira, a mencionada norma se volta a **assegurar a manutenção de créditos** que já seriam aproveitados na dedução do valor da contribuição devida nas operações de vendas tributadas.

Assim, o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 não traz uma regra geral aplicável a todas as vedações de creditamento de PIS/COFINS anteriores.

Ao contrário do que entende a recorrente, a referida norma apenas assegura que a exoneração de PIS/COFINS nas operações de venda não impossibilite o aproveitamento de créditos nas aquisições de produtos que seriam já passíveis de creditamento se aplicados em vendas oneradas pelas referidas contribuições.

Tal dispositivo se volta, portanto, ao afastamento de impedimentos ao creditamento de PIS/COFINS que estejam relacionados às operações de vendas, afirmando a possibilidade de manutenção de créditos nas compras, ainda que as vendas sejam desoneradas..

Desse modo, a norma do art. 17 da Lei nº 11.033/2004 em nada alterou a vedação expressa de reconhecimento de créditos nas aquisições de bens não sujeitos à incidência das contribuições sociais ou com alíquota zero.

Efetivamente há legislação expressa de forma contrária à pretensão da Recorrente e por este motivo, voto no sentido de negar provimento a este capítulo recursal.

### **3.4. Créditos sobre as despesas com hangar e máquinas de café expresso.**

A Recorrente alega que as despesas com locação de hangar utilizado por aeronaves de uso da administração da empresa e máquinas de café expresso gerariam créditos por se subsumirem ao conceito de “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos a pessoa jurídica e utilizadas na atividade da empresa.”

Em conformidade com a atual definição do conceito de insumo, despesas de cunho meramente administrativo não são aptas a gerar créditos.

O fato da empresa possuir unidades distantes pode até tornar necessário o uso de aviões executivos, todavia aparentemente não se trata de essencialidade, relevância, muito menos foi demonstrado como a sua subtração afetaria substancialmente as atividades da empresa.

Neste ponto é importante salientar que como a definição do conceito de insumos essenciais, relevantes e insuprimíveis não é ontológica, mas sim circunstancial, era ônus da Recorrente ter demonstrado de que maneira a subtração da locação dos hangares e das máquinas de café expresso teriam alterado a produção de açúcar da empresa, o que não foi realizado.

Acerca do ônus probatório no processo administrativo fiscal por meio do qual o contribuinte exerce o direito a um crédito, por força do artigo 16 do Dec. 70.235/72, ao qual se aplica subsidiariamente o CPC, é ônus de quem invoca e pleiteia um direito provar os fatos.

Por este motivo, voto no sentido de AFASTAR A PRELIMINAR DE NULIDADE e, no mérito, negar provimento a este capítulo recursal.

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad