



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



**Processo nº** 10850.722067/2011-11  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-009.323 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de setembro de 2020  
**Recorrente** ANTONIO RUETTE AGROINDUSTRIAL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.**

No regime da não cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; as matérias primas, os produtos intermediários, o 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; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados diretamente na prestação de serviços.

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS DECORRENTES DE ENCARGOS DE DEPRECIACÃO**

Considerando a decisão proferida pelo STJ (REsp 1.221.170/PR), restou reconhecido a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo e os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, hipóteses estas aplicáveis ao presente caso.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ALEGAÇÕES E PROVAS APRESENTADAS SOMENTE NO RECURSO. PRECLUSÃO.**

Consideram-se precluídos, não se tomando conhecimento, os argumentos e provas não submetidos ao julgamento de primeira instância, apresentados somente na fase recursal.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas relativas aos encargos de depreciação, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-009.317, de 22 de setembro de 2020, prolatado no julgamento do processo 10850.722076/2011-01, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corintho Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

## Relatório

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

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão que julgou improcedente a manifestação de inconformidade para manter a glosa em relação aos créditos apurados pela Recorrente a título de insumos adquiridos com alíquota zero; produtos adquiridos que não se enquadram no conceito de insumo; encargos de depreciação; fretes na operação de vendas; créditos vinculados às receitas com venda de “cana-de-açúcar; e erro na apuração da base de cálculo das contribuições Pis/Cofins não cumulativas, nos termos da ementa abaixo:

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos normativos regularmente editados.

INTIMAÇÃO. REPRESENTANTE LEGAL. ENDEREÇAMENTO.

Dada à existência de determinação legal expressa, as notificações e intimações devem ser endereçadas ao sujeito passivo, no domicílio fiscal eleito por ele.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

Em regra, não se admite a juntada posterior de documentos, salvo nas hipóteses expressamente previstas em lei.

JURISPRUDÊNCIAS ADMINISTRATIVA E JUDICIAL E MANIFESTAÇÕES DA DOUTRINA. NÃO VINCULAÇÃO.

As referências a entendimentos proferidos em acórdãos de 2ª instância administrativa, em decisões judiciais, ou em manifestações da doutrina especializada não vinculam os julgamentos emanados pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

CRÉDITOS. AQUISIÇÃO. ALÍQUOTA ZERO.

Por vedação imposta pelo art. 3º, § 2º da Lei nº 10.637/2002, não mais se poderá apurar créditos relativos ao PIS decorrentes de aquisições de insumos com alíquota zero, utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.

INSUMO. CONCEITO.

Insumo é a matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e qualquer outro bem adquirido de terceiros, não contabilizado no ativo imobilizado, que sofra alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou então seja aplicado ou consumido na prestação de serviços. Consideram-se insumo

também os serviços prestados por terceiros aplicados na produção do produto ou prestação de serviço.

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS DECORRENTES DE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.**

Não há previsão legal para o aproveitamento dos créditos calculados em relação à depreciação ou amortização de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado que não sejam utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

**FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.**

O crédito sobre gastos de fretes nas operações de venda somente podem se dar se o ônus for suportado pelo vendedor e desde que seja contratado para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes.

Apenas geram créditos quando a mercadoria vendida também for sujeita ao regime da não cumulatividade.

**CRÉDITO. FABRICAÇÃO DE ÁLCOOL E AÇÚCAR. CULTIVO DE CANA-DE-AÇÚCAR.**

As despesas com bens e serviços, assim como aquelas decorrentes da utilização de máquinas e equipamentos empregados no cultivo de cana-de-açúcar não geram direito a créditos na apuração do PIS/Pasep não cumulativo devido pela pessoa jurídica que tem como atividade fabricação e comercialização de açúcar e álcool.

**CRÉDITOS. COMERCIALIZAÇÃO DE CANA DE AÇÚCAR.**

Em relação à parcela da base de cálculo composta pelas receitas auferidas com a produção para venda de cana de açúcar, há expressas disposições legais que impedem a apuração de créditos de qualquer natureza, nos casos em que: (i) a cana de açúcar seja vendida para pessoa jurídica produtora de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeita ao regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep; e (ii) a cana de açúcar seja vendida à adquirente que exerça atividade agroindustrial e seja tributado pelo imposto de renda com base no lucro real para ser utilizada como insumo na fabricação de produtos, destinados à alimentação humana ou animal, classificados nos códigos 1701.11.00, 1701.99.00 e 1702.90.00, da NCM. Nesses casos, dada a sua obrigação de se abster de qualquer aproveitamento de créditos, deve a vendedora da cana de açúcar estornar quaisquer créditos, relacionados a tais receitas de venda, que eventualmente houver escriturado.

**DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.**

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional, para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

**COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.**

Apenas os créditos líquidos e certos são passíveis de compensação tributária, conforme artigo 170, do Código Tributário Nacional.

Em sede recursal, Recorrente pleiteia a reversão das glosas nos seguintes termos:

**- Glosa de produtos adquiridos que não se enquadram no conceito de insumo:**

Não há como admitir e tampouco prosperar as glosas promovidas pelo fisco sobre insumos adquiridos pela agroindústria e empregados nos dois processos de produção – da matéria prima, compreendida da cana de açúcar e álcool, inclusive dos insumos utilizados na Estação de Tratamento de Água – ETA;

**- Glosa de créditos relativos aos encargos de depreciação:**

Considerando que a agroindústria abriga duas atividades, interligadas, interdependentes e indissociáveis entre si, compreendendo a atividade de produção rural e a industrialização dessa produção, não há de se falar em glosa da depreciação verificada

nos veículos, máquinas e equipamentos, sem distinção, se utilizados na atividade industrial ou na atividade agrícola, pois a empresa não possui dois CNAEs e não pode ser segregada como pretende o fisco, como se a atividade de produção agrícola existisse de forma isolada, independente e desmembrada e vice-versa;e

**- Erro na apuração da base de cálculo das contribuições PIS/COFINS não cumulativas:**

Nos termos do artigo 40, da Lei nº 10.865/2004, é assegurado ao contribuinte excluir da base de cálculo das contribuições os valores de operações mercantis que destinaram produtos/mercadorias à empresa com atividade preponderante de exportação.

Em relação aos temas (i) produtos adquiridos com alíquotas zero; (ii) Glosa de créditos relativos aos fretes sobre operações de venda; e (iii) venda de cana-de-açúcar para empresas congêneres a Recorrente reconheceu como incontroverso a glosa dos créditos.

É o relatório.

## **Voto**

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

### **I - Admissibilidade**

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

Em relação as matérias (i) produtos adquiridos com alíquotas zero (fls.3142-3144); (ii) Glosa de créditos relativos aos fretes sobre operações de vendas (fls. 3153); e (iii) venda de cana-de-açúcar para empresas congêneres (fls.3154) a Recorrente reconheceu como incontroverso a glosa dos créditos, tornando-se, assim, definitiva a decisão de primeiro grau.

Feitos essas considerações e, inexistindo preliminares, passa-se à análise das questões de mérito.

### **II – Mérito**

No mérito, inicialmente, exponho o entendimento deste relator acerca da definição do termo "insumos" para a legislação da não-cumulatividade das contribuições.

A respeito da definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99. E, uma terceira corrente, que defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Para dirimir todas as peculiaridades que envolve a questão do crédito de PIS/COFINS, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018.

"Pacificando" o litígio, o STJ julgou a matéria, na sistemática de recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

#### EMENTA

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 SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto

compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

#### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pôs o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI nº 63/2018, com a seguinte ementa:

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida.

Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

“(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 Lei nº 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.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

V Encaminhamentos

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:"

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-

prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento (**questões estas que não possuem caráter definitivo e que podem ser revistas em julgamento administrativo**) não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do Parecer Normativo Cosit 05/2018, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS: 1. **Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência; 2. **Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

As conclusões acima descritas em grande parte já faziam parte de meu entendimento quanto ao conceito de insumos e, eram utilizados nos em votos anteriores, contudo, levando em consideração ao que é ditado pelo art. 62, do

anexo II, do RICARF, a decisão prolatada pelo STJ deve ser observada em sua totalidade.

Feito estas considerações, passa-se à análise específica dos pontos controvertidos suscitados pela Recorrente em seu recurso, todos relacionados aos itens glosados pela fiscalização, considerando, para tanto, seu objeto social, a saber:

- a exploração das atividades agrícolas e pastoris, principalmente a exploração a cultura de cana-de-açúcar, café e cereais, em terras próprias ou de terceiros, inclusive mediante a congregação de esforços e partilha dos frutos, sob o regime de parceria rural;
- indústria e comércio de álcool anidro e hidratado, açúcar e respectivos subprodutos, inclusive a importação e exportação dos mesmos;
- fabricação e comercialização de ingredientes para alimentação animal e, cogeração e comercialização de energia elétrica.

II.1 - Glosa de produtos adquiridos que não se enquadram no conceito de insumo (fls. 3142/3144) – período 07/2007 a 12/2007

Neste tópico, constatasse que a Recorrente faz menção aos produtos listados e tratados às fls. 3.142-3.144 do TVF que, dizem respeito aos produtos adquiridos com alíquota reduzida a zero, a saber:

#### 5.1 GLOSA DE INSUMOS ADQUIRIDOS COM A ALÍQUOTA REDUZIDA A 0 (ZERO)

*A partir do mês de maio de 2004, com o objetivo de desonerar a carga tributária incidente nas contribuições PIS/COFINS, o Governo reduziu a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social–COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de diversos produtos.*

*Foram diversos atos legais (Leis e decretos) desonerando a tributação de dezenas de produtos. A sistemática de apuração dos créditos incidentes nestas operações ficou da seguinte forma:*

- *Fornecedor dos produtos tributados com alíquota reduzida a 0 (zero):*

*Podem manter os créditos vinculados a essas operações*<sup>5</sup>.

- *Para as empresas que adquiriram os produtos tributados com alíquota reduzida a 0 (zero):*

*Não podem se creditar das referidas aquisições*<sup>6</sup>. Portanto, os produtos tributados com alíquota reduzida a 0 (zero), adquiridos pela Antônio Ruelle, não podem gerar crédito em razão da vedação imposta pelo art. 3º, §2º, da Lei nº 10.833/2003.

*Passo a relacionar, abaixo, os produtos adquiridos com alíquota 0 (zero). Após a descrição dos produtos será informado, individualizadamente, o ato legal que reduziu a alíquota a zero:*

(...)

*Cumpraressaltar que todos os fornecedores, acima relacionados, optaram pela tributação pelo Lucro Real ou Presumido – fls. 2873/2901. Ou seja, excluíram da base de cálculo os produtos submetidos à alíquota 0 (zero).*

*Os créditos relativos aos insumos adquiridos de pessoas jurídicas, que serão glosados em razão de estarem submetidos à alíquota zero, estão relacionados nos demonstrativos de fls. 2902/3079.*

• *Descrição dos produtos e ato legal que reduziu a alíquota:*

*a) Cal virgem e enxofre: produtos classificados no capítulo 25 da TIPI (Lei nº 10.925/2004, art. 1º, inciso IV – vigência a partir de 26/07/2004);*

*b) Uréia, Sulfato de Zinco e MAP: produtos classificados no capítulo 31 da TIPI (Lei nº 10.925/2004, art. 1º, inciso I – vigência a partir de 26/07/2004);*

*c) NALCO 2842 Torre, NALCO 5583 Microbicida, NALCO 500144 Microbicida Torre, BYOCOAT Bactericida e ENGCLARIAN Quaternário de Amônia 100: produtos classificados na posição 38.08 da TIPI (Lei nº 10.925/2004, art. 1º, inciso II – vigência a partir de 26/07/2004);*

*Portanto, serão glosados os créditos relativos às aquisições dos insumos, acima relacionados, adquiridos com tributação das contribuições PIS/COFINS reduzida a 0 (zero). Os insumos glosados estão relacionados na planilha denominada de “BASE DE CÁLCULO E GLOSA DOS INSUMOS INDUSTRIAIS (MATERIAIS SECUNDÁRIOS) PERÍODO 07/2005 A 12/2009” fls. 2902/3079.*

Entretanto, as questões/discussões a respeito dos produtos adquiridos com alíquota zero tornaram-se definitivas, face a concordância da própria Recorrente em seu recurso voluntário, senão vejamos:

## *2. Produtos adquiridos com alíquotas zero (fls.3142-3144)*

*A Recorrente reconhece como incontroverso a glosa o crédito relativamente aos produtos adquiridos com a alíquota zero, a teor do parágrafo 2º, II, do artigo 3º, da Lei 10.833/2003.*

Além disso, ainda que se admitisse o equívoco de se fazer referência a planilha errada, a Recorrente não discriminou os itens que pretendia reverter a glosa, tratando-se, assim, de alegações de ordem genérica e que não se prestam a embasar o pleito da Recorrente.

Desta forma, diante da inexistência de contestação específica dos itens glosados e, principalmente da menção aos produtos listados e tratados às fls. 3.142-3.144 do TVF que, dizem respeito aos produtos adquiridos com alíquota reduzida a zero (que se tornou incontroverso), constatasse que a discussão tratada neste tópico já se tornou definitiva, devendo, a glosa, ser devidamente mantida.

## *II.2 – Glosa de créditos relativos aos encargos de depreciação:*

Nos termos do TVF, a fiscalização motivou a glosa dos créditos relativos aos encargos de depreciação, por entender que os bens e direitos incorporado ao ativo imobilizado, embora utilizados na lavoura de cana-de-açúcar, necessárias às atividades da empresa, não fazem parte do conceito de “produção” dos bens destinados à venda.

A Recorrente, por sua vez, se defende alegando que, *“Considerando que a agroindústria abriga duas atividades, interligadas, interdependentes e indissociáveis entre si, compreendendo a atividade de produção rural e a industrialização dessa produção, não há de se falar em glosa da depreciação verificada nos veículos, máquinas e equipamentos, sem distinção, se utilizados na atividade industrial ou na atividade agrícola, pois a empresa não possui dois CNAEs e não pode ser segregada como pretende o fisco, como se a atividade de produção agrícola existisse de forma isolada, independente e desmembrada e vice-versa”*.

Com razão a Recorrente.

Isto porque, considerando a decisão proferida pelo STJ (REsp 1.221.170/PR), restou reconhecido a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo e os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, hipóteses estas aplicáveis ao presente caso.

Desta forma, os bens e direitos incorporado ao ativo imobilizado, utilizados na lavoura de cana-de-açúcar, por ser necessária às atividades da empresa, devem ter seu crédito reconhecido.

Assim, reverte-se a glosa em relação aos encargos de depreciação.

II.3- Erro na apuração da base de cálculo das contribuições PIS/COFINS não cumulativas (fls. 3.155-3.156 – períodos de apuração: 07/2007 a 09/2007 e 10/2007 a 12/2007)

A decisão recorrida entendeu que o benefício previsto no artigo 40, da Lei nº 10.865/2004, por não ser obrigatório, facultando as partes envolvidas no negócio, utilizar ou não benefício, deve ser comprovado através de documentos hábeis (Notas Fiscais) demonstrando que as operações foram realizadas com a suspensão do PIS/COFINS, a saber:

Relativamente a redução indevida da base de cálculo das Contribuições para o PIS/COFINS no valor de R\$ 719.158,23, no mês de outubro/2007, em face do Interessado efetuar vendas de açúcar no mercado interno com suspensão do IPI, previsto no art. 29, da Lei nº 10.637/2002, insurge o Recorrente que referidas vendas também foram realizadas com suspensão do PIS e COFINS, nos termos do art. 40 da Lei nº 10.865/2004.

Juntou como elemento de prova cópia de Declaração firmada pela empresa adquirente Ajinomoto Biolativa Indústria e Comércio Ltda., cuja atividade principal é a industrialização de alimentos com o fim preponderante para exportação e, portanto beneficiária desse incentivo fiscal, doc. de fl. 3258.

Verifica-se que a aludida Declaração não vincula o valor da venda realizada nem tampouco a indicação das Notas Fiscais emitidas, também não faz menção ao período em que a operação foi realizada. Verifica-se pelo teor da Declaração que a mesma poderá ser utilizada por prazo indeterminado.

Em que pese a juntada da referida Declaração, entretanto, por si só a mesma não tem a cabal comprovação de que a operação foi realizada com suspensão das contribuições, pois conforme determina o § 2º do art. 40, da Lei nº 10.865/2004, nas notas fiscais relativa à essas vendas deverá constar a expressão "Saída com suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, com a especificação do dispositivo legal correspondente. In verbis:

**Art. 40.** A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS ficará suspensa no caso de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a pessoa jurídica preponderantemente exportadora. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004).

(....)

§ 2º Nas notas fiscais relativas à venda de que trata o caput deste artigo, deverá constar a expressão "**Saída com suspensão da contribuição para o PIS/PASEP da COFINS**", com a especificação do dispositivo legal correspondente. (Negrejou-se)

Outro fato relevante a ser considerado é que determinadas vendas não tem o caráter obrigatório da suspensão, a suspensão se dá em decorrência da conveniência das partes comprador e vendedor, ajustando o melhor preço da operação. Assim as partes poderão ou não se habilitar ao regime, conforme o disciplinado no art. 14, da Instrução Normativa SRF nº 595/2005, e alterações posteriores. In verbis:

**Art. 14.** A pessoa jurídica habilitada ao regime poderá, a seu critério, efetuar aquisições de MP, PI e ME fora do regime, não se aplicando, neste caso, a suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes na venda daquelas mercadorias.

Parágrafo único. As MP, os PI e os ME adquiridos sem o benefício da suspensão geram direito ao desconto de créditos apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Em que pese argumentações do interessado e independentemente da apresentação da Declaração da empresa Ajinomoto, a nota fiscal de venda é a prova necessária e indispensável sobre a realização do negócio para demonstrar de forma cabal, que a apuração dos fatos correspondem ao suposto crédito pleiteado.

Nesse sentido, conclui-se não ter sido comprovada, nos autos, que as operações de vendas foi realizadas com suspensão das contribuições para PIS e COFINS, e deve ser rejeitada a pretensão do interessado. Assim nesse tema, não há o que se reformar na apuração realizada pelo Auditor Fiscal.

A Recorrente entende que nos termos do artigo 40, da Lei nº 10.865/2004, é assegurado ao contribuinte excluir da base de cálculo das contribuições os valores de operações mercantis que destinaram produtos/mercadorias à empresa com atividade preponderante de exportação. Assume que não trouxe na defesa os documentos (Nfs) para comprovar a saída dos produtos com o benefício da suspensão, contudo, entende que a ausência de referidos documentos não poderia justificar a negativa de exclusão da BC das contribuições, haja vista que a fiscalização teve acesso aos documentos no momento em que decidiu incluí-la na base cálculo. Em sede recursal traz as Notas Fiscais para corroborar suas alegações.

Em que pese os argumentos explicitados pela Recorrente, 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 indeferindo do crédito é medida que se impõe. Nesse sentido:

---

<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

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

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 presente caso, caberia a Recorrente trazer no momento oportuno todos os documentos para comprovar seu direito e, não imputar a responsabilidade que lhe cabia a fiscalização, pois repita-se, o ônus do crédito tributário é do contribuinte.

Com efeito, a Recorrente passou por um processo fiscalizatório e teve a oportunidade de apresentar todos os documentos para comprovar seu direito, mas não o fez. A mesma oportunidade de comprovar suas alegações foi conferida na apresentação de sua defesa, entretanto, a Recorrente preferiu restar inerte, apresentando apenas uma Declaração firmada pela empresa adquirente Ajinomoto Biolativa Indústria e Comércio Ltda., que comprova que atividade principal da referida empresa é a industrialização de alimentos com o fim preponderante para exportação, mas não demonstra que a saída dos produtos se deram com a suspensão.

Somente em sede recursal é que Recorrente trouxe as Notas Fiscais para comprovar seu direito, contudo, não justificou sua juntada tardia, ensejando, assim, a aplicação da preclusão prevista nos artigos 16 e 17, do Decreto

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

nº 70.235/72, considerando que a Recorrente em sede de manifestação não trouxe os documentos para comprovar suas alegações, impossibilitando, assim, que o faça em sede recursal, sob pena de acarretar supressão de instância.

A respeito do assunto, destaco o brilhante voto do Conselheiro Alexandre Kern, cujas razões adoto com causa de decidir para afastar qualquer pretensão da Recorrente:

Provas e alegações oferecidos somente na instância recursal

No recurso voluntário, o interessado instrui seu arrazoadado com cópia do Livro RAIPI, fls. 103 a 211.

**A possibilidade de conhecimento e apreciação desses novos documentos não oferecidos à instância a quo, deve ser avaliada à luz dos princípios que regem o Processo Administrativo Fiscal. O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 – PAF, verbis:**

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

[...]

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 possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

§ 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; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997);

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997);

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

[...]

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).

**De acordo com as normas processuais, com aplicação analógica determinada pelo § 4º do art. 66 da Instrução Normativa RFB no 900, de 30 de dezembro de 2008, é no momento processual da reclamação que a lide é demarcada e o processo administrativo propriamente dito tem início, com a instauração do litígio, não se permitindo, a partir daí, a abertura de novas teses de defesa ou a apresentação de novas provas, a não ser nas situações legalmente excepcionadas.**

A este respeito, Marcos Vinícius Neder de Lima e Maria Tereza Martínez López<sup>1</sup> asseveram que “a inicial e a impugnação fixam os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa as afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha”.

Antônio da Silva Cabral, no seu livro “Processo Administrativo Fiscal” (Ed. Saraiva: São Paulo, 1993, p. 172), assim se manifestou sobre o assunto:

‘O termo latino é muito feliz para indicar que a preclusão significa impossibilidade de se realizar um direito, quer porque a porta do tempo está fechada, quer porque o recinto onde esse direito poderia exercer-se também está fechado. O titular do direito acha-se impedido de exercer o seu direito, assim como alguém está impedido de entrar num recinto porque a porta está fechada.’

Na página seguinte, o mesmo autor, reportando-se aos órgãos julgadores de segunda instância, completa:

‘Se o tribunal acolher tal espécie de recurso estará, na realidade, omitindo uma instância, já que o julgador singular não apreciou a parte que só é contestada na fase recursal.’

Cintra, Grinover e Dinamarco, no livro Teoria Geral do Processo, assim se posicionam sobre a preclusão:

‘o instituto da preclusão liga-se ao princípio do impulso processual. Objetivamente entendida, a preclusão consiste em um fato impeditivo destinado a garantir o avanço progressivo da relação processual e a obstar o seu recuo para as fases anteriores do procedimento. Subjetivamente, a preclusão representa a perda de uma faculdade ou de um poder ou direito processual; as causas dessa perda correspondem às diversas espécies de preclusão[...].’

Ensinam, também, estes doutrinadores que:

‘A preclusão não é sanção. Não provém de ilícito, mas de incompatibilidade do poder, faculdade ou direito com o desenvolvimento do processo, ou da consumação de um interesse. Seus efeitos confinam-se à relação processual e exaurem-se no processo.’

**As alegações de defesa são faculdades do demandado, mas constituem-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não sendo praticado no tempo certo, surgem para a parte consequências gravosas, dentre elas a perda do direito de fazê-lo posteriormente, pois opera-se, nesta hipótese, o fenômeno da preclusão, isto porque o processo é um caminhar para a frente, não se admitindo, em regra, ressuscitar questões já ultrapassadas em fases anteriores.**

**De acordo com o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, supratranscrito, só é lícito deduzir novas alegações em supressão de instância quando: 1) relativas a direito superveniente; 2) competir ao julgador delas conhecer de ofício, a exemplo da decadência; ou 3) por expressa autorização legal. O § 5º do mesmo dispositivo legal exige que a juntada dos documentos deve 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. No presente caso, tal demonstração não foi feita.**

Mérito – prova do saldo credor

**Matéria de extremada importância em sede processual é a referente à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas. Com efeito, da delimitação do ônus probandi depende a definição de grande parte das responsabilidades processuais. Assim é nas relações de direito privado e, igualmente, nas relações de direito público, dentre as quais as relacionadas à imposição tributária.**

**Neste campo, a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, por assim dizer, o**

princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar. Assim é que, nos casos de lançamentos de ofício, não basta a afirmação, por parte da autoridade fiscal, de que ocorreu o ilícito tributário; pelo contrário, é fundamental que a infração seja devidamente comprovada, como se depreende da parte final do caput do artigo 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 PAF, que determina que os autos de infração e notificações de lançamento "deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito". De outro lado, ao contribuinte a legislação impõe o ônus de provar o que alega em face das provas carreadas pela autoridade fiscal, como expresso no inciso III do artigo 16 do mesmo Decreto nº 70.235, de 1972, que determina que a impugnação conterá "os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir".

Esse, portanto, o quadro nos lançamentos de ofício: à autoridade fiscal incumbe provar, pelos meios de prova admitidos pelo direito, a ocorrência do ilícito; ao contribuinte, cabe o ônus de provar o teor das alegações que contrapõe às provas ensejadoras do lançamento. Já nos casos de ressarcimento de créditos, como no presente processo, entretanto, o quadro resta um pouco modificado, como a seguir se verá.

Quando a situação posta se refere à restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, como no caso que ora se apresenta, é atribuição do contribuinte a demonstração da efetiva existência do crédito. Tanto é assim que a Instrução Normativa SRF nº 900, de 30 de dezembro de 2008, que regia, à época da transmissão do PER/DComp, os processos de restituição, compensação e ressarcimento de créditos tributários, assim expressa em vários de seus dispositivos:

**Art. 21.** Os créditos do IPI, escriturados na forma da legislação específica, serão utilizados pelo estabelecimento que os escriturou na dedução, em sua escrita fiscal, dos débitos de IPI decorrentes das saídas de produtos tributados.

§ 1º [...]

§ 2º Remanescendo, ao final de cada trimestre-calendário, créditos do IPI passíveis de ressarcimento após efetuadas as deduções de que tratam o caput e o § 1º, o estabelecimento matriz da pessoa jurídica poderá requerer à RFB o ressarcimento de referidos créditos em nome do estabelecimento que os apurou, bem como utilizá-los na compensação de débitos próprios relativos aos tributos administrados pela RFB.

§ 3º Somente são passíveis de ressarcimento:

I os créditos relativos a entradas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para industrialização, escriturados no trimestre-calendário;

II os créditos presumidos de IPI a que se refere o inciso I do § 1º, escriturados no trimestre-calendário, excluídos os valores recebidos por transferência da matriz; e

III o crédito presumido de IPI de que trata o inciso IX do art. 1º da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997.

§ 4º [...]

§ 5º [...]

§ 6º O pedido de ressarcimento e a compensação previstos no § 2º serão efetuados pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica mediante a

utilização do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante petição/declaração em meio papel acompanhada de documentação comprobatória do direito creditório.

§ 7º Cada pedido de ressarcimento deverá:

§ 8º A compensação de que trata o § 2º deverá ser precedida de pedido de ressarcimento.

Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

**Como se percebe, no ressarcimento de créditos, a autoridade competente para decidir o pleito pode exigir a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pre-requisito. E o que se deve ter por documentos comprobatórios do crédito? Por óbvio que os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito. Sem tal evidenciação, o pedido repetitório fica inarredavelmente prejudicado.**

Não é lícito ao julgador, tanto em sede de apreciação de lançamento de ofício, quanto em sede de pleito repetitório, dispensar a autoridade lançadora ou o pleiteante, conforme o caso, do ônus que a lei impõe a cada um deles; tanto quanto não lhe é lícito valer-se das diligências e perícias para, por vias indiretas, suprir o ônus probatório que cabia a cada parte. Diligências existem para 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. Já as perícias existem para fins de que sejam dirimidas questões para as quais exige-se conhecimento técnico especializado, ou seja, matéria impassível de ser resolvida a partir do conhecimento das partes e do julgador.

De se ressaltar, igualmente, que o fato de o processo administrativo ser informado pelo princípio da verdade material, em nada macula tudo o que foi até aqui dito. É que o referido princípio – de natureza estritamente processual, e não material destina-se a busca da verdade que está para além dos fatos alegados pelas partes, mas isto num cenário dentro do qual as partes trabalharam proativamente no sentido do cumprimento do seu ônus probandi. Em outras palavras, o princípio da verdade material autoriza o julgador a ir além dos elementos de prova trazidos pelas partes, quando tais elementos de prova induzem à suspeita de que os fatos ocorreram não da forma como esta ou aquela parte afirma, mas de uma outra forma qualquer (o julgador não está vinculado às versões das partes). Mas isto, à evidência, nada tem a ver com propiciar à parte que tem o ônus de provar o que alega/pleiteia, a oportunidade de, por via de diligências, produzir algo que, do ponto de vista estritamente legal, já deveria compor, como requisito de admissibilidade, o pleito desde sua formalização inicial.

Dito de outro modo: da mesma forma que não é aceitável que um lançamento seja efetuado sem provas e que se permita posteriormente, em sede de julgamento e por meio de diligências, tal instrução probatória, também não é aceitável que um pleito repetitório seja proposto sem a minudente demonstração e comprovação da existência do indébito e que

**posteriormente, também em sede de julgamento e por via de diligências, se oportunize tais demonstrações e comprovação.**

O recorrente poderia objetar que, dada sistemática declaratória atual do procedimento de ressarcimento/compensação, não lhe foi oportunizada a comprovação do crédito, originado do ressarcimento do saldo credor. Objeção improcedente. Observe o recorrente, em primeiro lugar, que o DDE nº 850187716 apoiou-se, exclusivamente, na transcrição do Livro RAIPI feita pelo próprio contribuinte no PER/DComp que transmitiu.

Reitero: o valor do saldo credor inicial do PA 101/ 2008 (R\$ 145.907,37) foi extraído dos dados fornecidos pelo próprio contribuinte, sem qualquer contestação por parte do Fisco.

**Em sede de manifestação de inconformidade, o interessado alegou que o valor do saldo credor em 31/12/2007 era R\$ 173.328,09 (cf. cópia do Livro RAIPI que instruiu a MI, fl. 67), e não R\$ 145.907,37, adotado pelo SCC a partir das informações oferecidas nos PER/DComp transmitidos.**

**Para refutá-los o manifestante deveria fazer prova cabal do erro dessas informações. O manifestante, contudo, omitiu-se em comprovar como chegou a esse saldo credor. Pretende fazê-lo agora, quando já esgotada a fase de instrução processual e mediante a entrega – pura e simples de cópia do Livro RAIPI.**

A par da preclusão acima referida, saiba o recorrente que, no caso específico dos pedidos de ressarcimento de créditos, o contribuinte cumpre o ônus que a legislação lhe atribui, quando traz os elementos de prova que demonstrem a existência do crédito. E tal demonstração, no caso das pessoas jurídicas, está associada à conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldem tais registros. Assim, para comprovar a existência de um crédito vinculado a um registro, não basta apresentar o registro, mas também indicar, de forma específica, que documentos estão associados a que registros; ainda, é importante, quando a natureza da operação escriturada/documentada for importante para a caracterização ou não do direito creditório, que a descrição da operação constante dos registros e documentos seja clara, sem abreviaturas ou códigos que dificultem ou impossibilitem a perfeita caracterização do negócio. É dever processual de quem alega, vincular registros contábeis a documentos fiscais, estabelecendo com clareza a natureza das operações por eles instrumentadas, não lhe sendo lícito simplesmente juntar a cópia do de um livro fiscal, sem indicação individualizada de quais registros são pertinentes. A atividade de "provar" não se limita, no mais das vezes, a simplesmente juntar documentos aos autos; nos casos em que se tem inúmeros registros associados a inúmeros documentos; provar significa associar registros e documentos de forma individualizada, do mesmo modo que, no caso das provas indiciárias, exige-se a contextualização dos fatos por via do cruzamento dos indícios.

Não é tarefa do julgador contextualizar os elementos de prova trazidos pelo contribuinte no caso de um pedido de ressarcimento, tanto quanto não é contextualizar os elementos de prova trazidos pela autoridade fiscal no âmbito de um lançamento de ofício.

Quem acusa deve provar, contextualizando os elementos de prova que evidenciam a infração; da mesma forma, quem pleiteia repetição deve provar a existência do direito creditório, contextualizando os elementos de prova que evidenciam o crédito.

O recorrente também não se desincumbiu desse ônus processual, de forma que, mesmo que, por liberalidade injustificável, se negasse vigência da regra de preclusão do § 4º do art. 16 do PAF, os documentos juntados aos autos na fase recursal ainda assim não mereceriam conhecimento.

Nesse contexto, quanto a existência do direito creditório reclamado, há tão-somente a alegação do requerente, ora recorrente. Nada mais. E, em sede de prova, nada alegar e alegar, mas não provar o alegado se equivalem (*allegare nihil et allegatum non probare paria sunt*). A esse propósito, reporto-me à Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. De acordo com o seu art. 36, que regulamenta o sistema de distribuição da carga probatória no Processo Administrativo Federal: o ônus de provar a veracidade do que afirma é do requerente:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

Nestes termos, considerando a preclusão em relação aos documentos trazidos somente em sede recursal e, que a Recorrente não demonstrou através de documentos hábeis seu direito, mantém-se a decisão recorrida nos exatos termos em que fora proferida.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para rever a glosas relativas aos encargos de depreciação.

## Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas relativas aos encargos de depreciação, nos termos do voto condutor.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente Redator