



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.945256/2013-66
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-012.241 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de novembro de 2022
Recorrente CITROVITA AGRO INDUSTRIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. STJ
RESP.1.221.170/PR.

O conceito de insumos, no contexto das contribuições não-cumulativas, deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância do bem ou serviço, aferidos em face da sua relação com o processo produtivo ou de prestação de serviços realizados pelo sujeito passivo.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. ENCARGOS DE
DEPRECIÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

No âmbito do regime da não-cumulatividade, a pessoa jurídica poderá descontar créditos, a título de depreciação, calculados em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam diretamente associados ao processo produtivo de bens destinados à venda. Cabe ao sujeito passivo demonstrar e comprovar que os encargos de depreciação se referem a ativos que estão, de fato, relacionados ao processo produtivo da empresa.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE

Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer o recurso voluntário e, no mérito, dar parcial provimento para reverter as glosas referentes aos créditos oriundos de custos e despesas incorridas com a aquisição do gás liquefeito de petróleo (GLP), óleo diesel, bagaço de cana, resíduo de madeira para energia e do hidróxido de potássio. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-012.238, de 24 de novembro de 2022, prolatado no julgamento do processo 10880.945250/2013-99, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antônio Marinho Nunes – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ari Vendramini, José Adão Vitorino de Moraes, Laércio Cruz Uliana Junior, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Sabrina Coutinho Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro, Juciléia de Souza Lima e Marco Antonio Marinho Nunes (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 substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de créditos relativos à CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) não-cumulativa - mercado externo do 4º trimestre de 2011, registrados por meio do PER/DCOMP (Pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso).

O Despacho Decisório não reconheceu o direito creditório pleiteado e não homologou a compensação pleiteada.

Intimada, a Recorrente apresentou impugnação, a qual foi julgada improcedente a defesa apresentada, por consequência, mantendo o despacho decisório.

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário perante este Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais defendendo o seu direito a crédito das contribuições, para tanto toma como ponto de partida o método subtrativo indireto para discutir o conceito e os critérios da relevância e essencialidade de mercadorias, bens e serviços para fins de serem considerados como insumos no seu processo produtivo.

Em breve síntese, 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- DA TEMPESTIVIDADE DO RECURSO

O Recurso Voluntário é tempestivo, preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a ausência de arguição de preliminares prejudiciais de mérito, passo a analisar as matérias aventadas no presente recurso.

1.1- Do método subtrativo indireto e o do conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS

Em seu recurso voluntário, a Contribuinte, aqui ora Recorrente, alega que a Autoridade Fiscal e a DRJ se valeram de uma “*interpretação restritiva*” do conceito de insumo para a glosa do crédito pleiteado com base nas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2002.

Entretanto, a alegação da Recorrente não merece prosperar, pois não é este o argumento que pode se extrair dos autos, pelo contrário, no r. acórdão da DRJ atacado pelo presente recurso, o julgador de piso apresentou suas razões de decidir registrando que a glosa se deu por outros motivos que aqui serão analisados, mas em momento algum, foi utilizada “*interpretação restritiva*” como alega a Recorrente.

Daí, embora não utilizando o julgador de piso de qualquer interpretação restritiva para fins de aproveitamento de créditos das contribuições conforme alegou a Recorrente, porém, dada a argumentação trazida pela Recorrente, entendo por bem registrar que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve tomar como base a decisão proferida no RESP 1.221.170.

É sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.

Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos

bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.”

Restou pacificada no STJ a tese que: *“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”*.

O conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

"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."

A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional:

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

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."

Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da

empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o “teste de subtração” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

1.2- Dos bens utilizados como insumos adquiridos com alíquota zero, não incidência, isenção e/ou suspensão (bagaço de cana, óleo diesel, resíduo de madeira para geração de energia, Gás GLP e hidróxido de potássio)

A Recorrente alega que a autoridade fiscal utilizou-se da interpretação restritiva contida nas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2002 para glosa dos créditos.

Entretanto, como já relatado acima, não é o que se pode extrair dos autos, pelo contrário, o julgador de piso alertou a Recorrente que tal interpretação era errônea ao enfatizar que as glosas se deram por outra razão conforme exposto:

“No tópico “DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS” as glosas efetuadas não se deram pelo fato do bem não se enquadrar como insumo e sim por terem sido adquiridos com alíquota zero, sem incidência, com isenção ou com suspensão, o que impede a apropriação de crédito conforme inciso II, § 2º, art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003”

Neste ponto, ousou discordar do julgador de piso.

Com a devida vênia, como se sabe o direito à apuração de créditos do PIS e da COFINS decorre da técnica da não cumulatividade introduzida no ordenamento jurídico pela Lei nº 10.833/2004.

É verdade que no momento de sua instituição, a Lei nº 10.833/2004 permitia o desconto dos créditos de COFINS apenas para reduzir a própria contribuição, ressalvado as hipóteses do artigo 6º:

Art. 6º. A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação

Com relação aos créditos oriundos de aquisições cuja alíquota de PIS/COFINS é (0) zero, a legislação prevê o seguinte:

Lei nº 10.637, de 2002, e Lei nº 10.833, de 2003 (idêntica redação).

"Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, (...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, (...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição."

Ocorre que, com o advento da Medida Provisória nº 206/2004, convertida na Lei nº 11.033/2004, a legislação passou a permitir aos Contribuintes escriturarem créditos de PIS e da COFINS nas saídas

efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, conforme previsto no art. 17:

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.

Daí, registra-se que o direito à restituição/ressarcimento dos créditos de COFINS adquiridos nas saídas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição, somente foi autorizado com a edição da Lei nº 11.116/2005, prescrito em seu artigo 16:

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

Embora o inciso II tenha autorizado o ressarcimento dos créditos, o parágrafo único do artigo limitou o direito ao ressarcimento aos créditos apurados a partir de 09 de agosto de 2004.

Nos limites estipulados pela Lei nº 11.116/2005, foi editada a IN SRF nº 563/2005, que alterou os dispositivos da IN/SRF nº 460/2004 para autorizar a restituição dos créditos decorrentes de receitas vinculada às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência:

“Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão ser utilizados na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes: (Redação dada pela IN SRF 563, de 23/08/2005)

I - de custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação; (Incluído pela IN SRF 563, de 23/08/2005)

II - de custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, quando acumulados ao final de cada trimestre do ano-calendário; ou (Incluído pela IN SRF 563, de 23/08/2005)

III - de aquisições de embalagens para revenda pelas pessoas jurídicas comerciais a que se referem os §§ 3º e 4º do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, quando acumulados ao final de cada trimestre do ano-calendário, desde que os créditos tenham sido apurados a partir de 1º de abril de 2005. (Incluído pela IN SRF 563, de 23/08/2005)

§ 1º A compensação a que se refere este artigo será efetuada pela pessoa jurídica vendedora na forma prevista no § 1º do art. 26. (Redação dada pela IN SRF 563, de 23/08/2005)

§ 2º À empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação é vedado apurar créditos vinculados a essas aquisições. (Redação dada pela IN SRF 563, de 23/08/2005)

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica a custos, despesas e encargos os, nas hipóteses previstas no art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003. (Redação dada pela IN SRF 563, de 23/08/2005)

§ 4º O disposto no inciso II do caput aplica-se: (Incluído pela IN SRF 563, de 23/08/2005)

I - ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o final do primeiro trimestre-calendário de 2005, que poderá ser utilizado para compensação a ser efetuada a partir de 19 de maio de 2005; e (Incluído pela IN SRF 563, de 23/08/2005)

II - aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação apurados na forma do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. (Incluído pela IN SRF 563, de 23/08/2005)

§ 5º Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que se refere o inciso I do caput, remanescentes da dedução de débitos dessas contribuições em um mês de apuração, embora não sejam passíveis de ressarcimento antes de encerrado o trimestre do ano-calendário a que se refere o crédito, podem ser utilizados na compensação de que trata o caput do art. 26.

Entretanto, a discussão aqui reside em interpretar se o disposto no art. 17, da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, sobre as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência das Contribuições para o PIS/Pasep e COFINS, em razão de não impedirem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações, teria o condão de revogar as restrições contidas no parágrafo 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003 e da Lei 10.637/2002, art. 3º, parágrafo 2º, II, ao direito de crédito o valor das aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, nos seguintes termos:

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...) § 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I de mão de obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, se último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (grifado)

Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004

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. (grifado)

Essa questão foi muito bem enfrentada no Ilmo. Conselheiro Dr. Antônio Lisboa Cardoso, no voto proferido no acórdão 3301001.595, da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, o qual o apresento aqui como minhas razões de decidir, a saber:

Evidentemente que, a Lei nº 11.033, de 2004, quando dispõe que as vendas efetuadas, sem a incidência da Cofins e PIS/Pasep, o que não impede a manutenção do crédito pelo vendedor, no meu entender, não revogou a regra prevista na Lei nº 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002, continuando não dando direito a crédito, as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das aludidas contribuições.

A pergunta que surge então é, se as aquisições não sujeitas à incidência das Contribuições ao PIS/Pasep e Cofins não geram créditos, por que então a Lei nº 11.033, de 2004, veio dizer que essas vendas não impedem a manutenção desses créditos?

Inicialmente, há que ter em mente as seguintes situações distintas, tratadas pelas referidas leis que dispõe sobre Cofins e PIS/Pasep na sistemática da não-cumulatividade (10.833/2003 e 10.637/2002), sobre a impossibilidade das aquisições de insumos não sujeitos ao pagamento das Contribuições PIS, inclusive no caso de isenção, enquanto a Lei nº 11.033, de 2004, dispõe sobre a possibilidade de manutenção dos créditos decorrentes das vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das Contribuições PIS/Pasep e Cofins.

Claro, que, no caso das vendas efetuadas sem a incidência das Contribuições PIS/Pasep e Cofins, nada tem a ver, com as aquisições sem a incidência das Contribuições PIS/Pasep e Cofins, as quais vedam o respectivo creditamento, logo, a despeito da Lei 11.033/2004, permitir a manutenção do crédito nas vendas efetuadas sem a incidência dessas contribuições não interfere no direito ao crédito, ou seja, na origem desses créditos que, continua vigorando de acordo com as regras das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003”.

No mesmo sentido a Solução de Consulta Cosit nº 64/2016:

[...]

MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS. VENDAS COM SUSPENSÃO, ISENÇÃO OU ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE.

A regra geral esculpida no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, autoriza que os créditos devidamente apurados porventura existentes sejam mantidos, mesmo após a venda com suspensão, isenção ou alíquota 0 (zero), não autorizando o aproveitamento de créditos cuja apuração seja vedada.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, art. 4º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 42, inciso I; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso I alínea "b" e art. 10, incisos II e III; Lei nº 10.865, de 2004, art. 21 c/c art. 53; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17.

Por essas razões, entendo que há de prevalecer o entendimento de que o art. 17 da Lei nº 11.033/2004, se refere à manutenção dos créditos vinculadas às operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção,

alíquota zero, ou não incidência, não se referindo às aquisições de insumos não sujeitos às contribuições PIS/Pasep e Cofins, que continuam não gerando direito ao crédito, por expressa determinação do art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637/2002, e art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003, no caso das aquisições de insumos não sujeitos à incidência, respectivamente para o PIS/PASEP e COFINS.

Todavia, em síntese, entendo que é possível a apuração de créditos previstos nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 em relação a insumos tributados na aquisição (ainda que a saída do produto final esteja sujeita a alíquota zero), desde que, por óbvio, o direito ao crédito não encontre óbice na legislação tributária vigente. Por isso, com base nas premissas acima, passo à análise das glosas.

i- Bagaço de cana, óleo diesel, Gás GLP, resíduo de madeira para geração de energia e do hidróxido de potássio

Primeiro, por atuar como neutralizante do grau de acidez do suco de laranja, o hidróxido de potássio, entendo ser um insumo essencial e relevante para Recorrente.

Segundo, é fato incontroverso que a Recorrente para geração de energia da fábrica, bem como, no processo produtivo- produção de suco de laranja, se utiliza de gás liquefeito de petróleo (GLP), óleo diesel, bagaço de cana e resíduo de madeira para energia, como afirma a própria Recorrente em sua defesa: *“A Recorrente utiliza o gás liquefeito de petróleo (GLP), óleo diesel, o bagaço de cana e resíduo de madeira para energia para que, através da combustão em caldeiras, possam gerar subprodutos necessários ao processamento da laranja, como a higienização com a utilização de água quente e vapor. Da mesma forma, tais insumos também servem para gerar energia a fim de movimentar a planta industrial como um todo, sendo uma fonte energética auxiliar”*.

Neste tópico, entendo que as glosas merecem ser revertidas por tratar-se de insumos relevantes e essenciais ao seu processo produtivo da Recorrente, por isso, neste tópico recursal, voto por revertê-las.

1.3- Das despesas com frete e armazenagem e locação de máquinas e equipamentos

No tocante às despesas com frete e armazenagem, locação de máquinas e equipamentos, A Recorrente alega que as glosas foram mantidas de forma equivocada ao alegar que apresentou todos os documentos solicitados pela fiscalização no curso do procedimento TDPF-D nº 08.1.80.00-2015-00134-5.

Entretanto, da análise dos documentos não restou comprovada as despesas que pudessem comprovar os lançamentos da memória de

cálculo apresentadas pela Contribuinte, cf. arquivo não paginável de fl. 17.314).

Neste ponto, é importante registrar que a demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário que se almeja compensar e/ou ressarcir é condição *sine qua non* para que a Autoridade Fiscal possa apurar a existência do crédito. Daí, se ausentes os elementos probatórios que evidenciem o direito pleiteado pela Recorrente, não há outro caminho que não seja seu não reconhecimento, conforme inteligência do inciso VII, §3º do art. 74 da Lei 9.430/1996:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

*§ 3º- Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, **não poderão ser objeto de compensação** mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no §1º:*

*VII- o crédito objeto de pedido de restituição ou ressarcimento e o **crédito informado em declaração de compensação cuja confirmação de liquidez e certeza esteja sob procedimento fiscal;***

Não há como afastar a regra contida nos art. 170 do CTN, impõe-se como imperioso a necessidade de comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário para validação do direito creditório pleiteado pelo contribuinte.

Neste sentido, é pacífico neste Tribunal Administrativo que o ônus de comprovação do direito creditório pleiteado em Pedido de Restituição/Declaração de Compensação pertence à Recorrente. Isso porque o ônus da prova recai sobre quem alega o fato ou o direito, nos termos do art. 373 do CPC/2015, sob pena de restar indeferido o seu pedido.

Dada a ausência de certeza e liquidez do crédito tributário pleiteado, a decisão de piso não merece reforma.

1.4- Dos créditos presumidos sob insumo de origem vegetal- a laranja

Por fim, no tocante aos créditos presumidos sob insumo de origem vegetal- a laranja, a glosa se deu por ausência comprobatória do direito pleiteado pela Recorrente, ora porque ao cruzar as informações com as NF-e e para algumas Notas Fiscais não foi localizada a NF-e associada; ora porque quando localizadas as NF-e, os valores apresentavam-se maior que os descritos naquelas, ou seja, havia informações divergentes na documentação fiscal da Recorrente.

Nos termos do tópico recursal acima, dada a ausência de certeza e liquidez do crédito tributário pleiteado, a decisão de piso não merece reforma.

1.5- Dos encargos de depreciação

Intimada, a Contribuinte apresentou planilha com relação dos bens do imobilizado com lançamentos de depreciação separado por centro de custo classificados pelas seguintes indicações: a. Benfeitorias em Edifícios; b. Edifícios e Obras Civas; c. Equip. Automação; d. Equip. Laboratório; e. Ferramentas e Formas; f. Implementação de Software; g. Informática, Comput. e Periféricos; h. Instalações; i. Máquinas e Equipamentos; j. Móveis e Utensílios; k. Tratores e Implementos Agrícolas; l. Veículos e Acessórios.

Considerando o processo produtivo da Recorrente, a fiscalização entendeu que, ressalvadas as edificações e benfeitorias, os demais bens deveriam ser utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Desta forma, a autoridade fiscal entendeu que algumas das classes de imobilizado não poderiam ser utilizadas produção de bens: Implementação de Software; Informática, Comput. e Periféricos; Móveis e Utensílios; e Veículos e Acessórios.

Daí, partindo de planilha fornecida pela própria Contribuinte que demonstrava toda a sua estrutura funcional, bem como, a que centro de custos cada um estava vinculado foram glosados os seguintes encargos de depreciação: Auxiliares Gerais; Comercial; Controladoria/Financeiro; DHO (Recursos Humanos); Jurídico; Logística; Manutenção (somente do Terminal Marítimo de Santos); Presidência/Superintendência; Suprimentos; TI (Tecnologia da Informação). As glosas foram efetuadas para todas as Classes de Imobilizado, exceto as edificações e benfeitorias, já que a exigência de vinculação à produção de Bens ocorre somente para máquinas, equipamentos e demais bens incorporados ao ativo imobilizado.

Em sede de julgamento da manifestação de inconformidade, as glosas foram mantidas.

Mas por sua vez, alega a Recorrente que todos os créditos aproveitados relacionam-se a bens que compõem o processo produtivo, embora entenda que a lei não exige que os itens do ativo imobilizado sejam "diretamente" aplicados no processo de produção dos bens destinados à venda. Ou seja, para que se tenha direito ao crédito, é suficiente que aqueles bens estejam relacionados ao processo produtivo.

Pois bem.

No período, a partir de 01/08/2004, somente geram direito a crédito os encargos de depreciação dos bens incorporados ao 'ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços adquiridos a partir de 01/05/2004 nos termos do art. 31, da lei nº 10.865/2004.

Neste tópico, entendo que não assiste razão a Recorrente, não merecendo a decisão de piso qualquer reforma, pois como bem asseverou a decisão recorrida, seguindo a linha assumida no despacho decisório, não gera direito a créditos de PIS/COFINS os encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado não utilizados no processo produtivo do sujeito passivo.

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, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

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 conhecer o recurso voluntário e, no mérito, dar parcial provimento para reverter as glosas referentes aos créditos oriundos de custos e despesas incorridas com a aquisição do gás liquefeito de petróleo (GLP), óleo diesel, bagaço de cana, resíduo de madeira para energia e do hidróxido de potássio.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antônio Marinho Nunes – Presidente Redator