



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13609.900264/2014-71
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.487 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de outubro de 2021
Recorrente PLANTAR EMPREENDIMENTOS E PRODUTOS FLORESTAIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. PERD/COMP. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. INSUFICIÊNCIA.

As alegações constantes da manifestação de inconformidade e no recurso voluntário devem ser acompanhadas de provas suficientes que confirmem a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Não tendo sido apresentada documentação assaz apta a embasar a existência e suficiência crédito alegado pela Recorrente, não é possível o reconhecimento do direito a acarretar em qualquer imprecisão do trabalho fiscal na não homologação da compensação requerida.

RAZÕES DE FATO E DE DIREITO. DEFESA. DISCORDÂNCIA DO MOTIVO DA GLOSA E DA DECISÃO RECORRIDA. INEXISTÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO DA DEFESA.

O artigo 16, inciso III do Decreto 70.23572 determina que o sujeito passivo apresente os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, e os pontos de discordância com a decisão recorrida. Com base no artigo 17 do mesmo Decreto, impõe-se o não conhecimento da defesa não contesta efetivamente a razão da glosa perpetrada pela fiscalização, tampouco os argumentos postos no acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da defesa a respeito dos créditos relacionados a vendas de carvão vegetal e na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Marcelo Costa Marques d'Oliveira (suplente convocado), Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Mariel Orsi Gameiro (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausentes a conselheira Cynthia Elena de Campos, substituída pelo conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira; a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pela conselheira Mariel Orsi Gameiro; e o conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pela conselheira Lara Moura Franco Eduardo.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão proferida pela 6ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte.

Para iniciar o relato do caso, por bem consolidar os fatos que ensejaram a atuação fiscal, colaciono o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

1. PLANTAR EMPREENDIMENTOS E PRODUTOS FLORESTAIS LTDA, empresa acima identificada, **foi submetida a procedimento de auditoria fiscal relativo a créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e da contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, do 4º trimestre de 2004 ao 4º trimestre de 2005, conforme indicado na Informação Fiscal e seus anexos, de fls. 73/117.**
2. Foram objeto de análise os Pedidos de Ressarcimento adiante relacionados, da COFINS NÃO-CUMULATIVA - EXPORTAÇÃO e PIS NÃO-CUMULATIVO - EXPORTAÇÃO, baseados no §1º do art. 6º da Lei nº 10.833/03 e no §1º do art. 5º da Lei nº 10.637/02. Também houve pedidos de ressarcimento de créditos relativos à COFINS NÃO-CUMULATIVA - MERCADO INTERNO e PIS NÃO-CUMULATIVO - MERCADO INTERNO, baseados no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004.
3. **O presente processo refere-se a Pedido de Ressarcimento de COFINS NÃO-CUMULATIVA - MERCADO INTERNO do 1º trimestre de 2005. A esse pedido o contribuinte vinculou declaração de compensação (PER/DCOMP às fls. 35/42, Despacho Decisório à fl. 45).**
4. **Os Pedidos de Ressarcimento relativos a MERCADO INTERNO foram indeferidos, por não serem passíveis de ressarcimento,** e os correspondentes Despachos Decisórios de não homologação das compensações constam dos seguintes Processos Administrativos. Os créditos confirmados pela fiscalização foram aproveitados em parte nas deduções das contribuições a pagar conforme indicação do contribuinte nas PER/DCOMP transmitidas.

Processo	Tipo de crédito	PA	PER/DCOMP	Ressarcimento pleiteado (R\$)	Ressarcimento concedido (R\$)
13609900254/2014-36	PIS MI	4º T 2004	02865.44460.251109.1.1.10-8215	5.894,46	-
13609900256/2014-25	COFINS MI	4º T 2004	31110.14789.251109.1.1.11-0215	23.035,65	-
13609900270/2014-29	PIS MI	1º T 2005	25457.17187.210110.1.1.10-0270	5.447,70	-
13609900264/2014-71	COFINS MI	1º T 2005	0480732362.210110.1.1.11-0247	25.092,45	-
13609900262/2014-82	PIS MI	2º T 2005	3909338031.210110.1.1.10-1049	4.763,00	-
13609900263/2014-27	COFINS MI	2º T 2005	37254.25536.210110.1.1.11-3014	21.938,64	-
13609900261/2014-38	PIS MI	3º T 2005	39714.57586.210110.1.1.10-9068	5.169,68	-
13609900269/2014-02	COFINS MI	3º T 2005	09057.88552.210110.1.1.11-0293	23.811,92	-
13609900259/2014-69	PIS MI	4º T 2005	00748.14670.210110.1.1.10-1320	4.264,04	-
13609900258/2014-14	COFINS MI	4º T 2005	3524132832.210110.1.1.11-8468	19.640,46	-

5. Os Pedidos de Ressarcimento relativos a MERCADO EXTERNO foram parcialmente deferidos, subtraindo-se dos valores pleiteados as glosas apuradas no procedimento fiscal. Os créditos confirmados pela fiscalização foram aproveitados em parte nas deduções das contribuições a pagar conforme indicação do contribuinte nas PER/DCOMP transmitidas e as compensações foram então homologadas no limite do direito creditório a ressarcir reconhecido. Os Despachos Decisórios correspondentes constam dos seguintes Processos Administrativos:

Processo	Tipo de crédito	PA	PER/DCOMP	Ressarcimento pleiteado (R\$)	Ressarcimento concedido (R\$)
13609900255/2014-81	PIS ME	4º T 2004	04290.98230.251109.1.1.08-3567	23.009,42	16.826,83
136099002953/2013-30	COFINS ME	4º T 2004	05001.91542.251109.1.1.09-1179	110.097,40	81.620,00
13609900272/2014-18	PIS ME	1º T 2005	20317.22327.210110.1.1.08-2000	9.438,05	5.765,28
13609900266/2014-61	COFINS ME	1º T 2005	20749.01317.210110.1.1.09-3402	43.472,26	26.555,30
13609900260/2014-93	PIS ME	2º T 2005	13016.50582.210110.1.1.08-9026	28.144,12	24.685,49
13609900268/2014-50	COFINS ME	2º T 2005	34902.26638.210110.1.1.09-9532	129.633,56	113.702,90
13609900267/2014-13	PIS ME	3º T 2005	13711.52585.210110.1.1.08-9520	16.001,63	12.011,04
13609900271/2014-73	COFINS ME	3º T 2005	39690.75274.210110.1.1.09-0274	73.704,41	55.323,51
13609900257/2014-70	PIS ME	4º T 2005	03029.00186.210110.1.1.08-0080	5.896,33	3.006,53
13609900265/2014-16	COFINS ME	4º T 2005	22947.37685.210110.1.1.09-6985	27.158,80	13.848,16

6. Da Informação Fiscal consta o seguinte:

☐ à época do período em questão, o contribuinte tinha como objeto social as atividades de silvicultura, colheita florestal, carvoejamento, embalagem e venda de carvão vegetal para uso doméstico ao mercado interno e exportação, entre outras atividades. Conforme informado pela empresa, entre os anos-calendário de 2004 e 2005, a empresa dedicou-se à produção e venda de carvão vegetal para o mercado interno e externo, também incluída a compra e revenda do carvão vegetal;

☐ em diversos períodos houve valores de exportação significativos. Devido à não incidência das receitas de exportação no cálculo dessas contribuições, havendo saldo de crédito remanescente, de acordo com os art. 6º da Lei nº 10.833/2003 c/c com o art. 15 e art. 5º da Lei 10.637/2002, o contribuinte possui amparo para requerer o ressarcimento em dinheiro de créditos referentes a COFINS/PIS, incidência não-cumulativa, em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação;

☐ em relação ao ressarcimento de créditos relativos à venda de carvão vegetal para o MERCADO INTERNO, tal pedido foi baseado no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004. Entretanto, para o carvão vegetal não se aplica suspensão, isenção ou alíquota zero nas operações de venda, e portanto os créditos de PIS e COFINS -

MERCADO INTERNO não são passíveis de ressarcimento, conforme art. 6º, §3º c/c art. 15, inciso III da Lei nº 10.833/2003;

☐ as informações do contribuinte relativas a créditos e débitos constam nos DACTON transmitidos à RFB. Foram analisadas planilhas mensais com detalhamento dos créditos da COFINS e do PIS, balancetes contábeis, dados referentes às exportações, contrato social e alterações, arquivos digitais, livros Diário e Razão e notas fiscais de entrada e de saída do período fiscalizado;

☐ observou-se que os valores de receitas de exportação de bens e serviços, informados pelo contribuinte nas fichas 5 e 7 dos DACTON, divergem dos valores de exportação averbados nos sistemas da RFB. Para fins de determinação da relação percentual entre a receita de exportação e a receita bruta, a ser aplicada aos créditos admitidos, foram considerados como receitas de exportação os valores averbados no sistema SISCOMEX, apurados na data de embarque e registrados no anexo da Informação Fiscal;

☐ a legislação tributária define o alcance dos insumos passíveis de creditamento. Das planilhas repassadas pelo contribuinte, relativas aos bens, serviços e demais despesas que serviram de base para o desconto da COFINS e do PIS, constatam-se que **alguns desses itens não se enquadram no conceito de insumo previsto nos art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, sendo inadmissível eventual interpretação extensiva de norma tributária que provoque desoneração fiscal;**

☐ cita Soluções de Consulta e aborda algumas das glosas (no anexo da Informação Fiscal discrimina os itens glosados);

☐ os créditos de PIS e COFINS - MERCADO INTERNO não são passíveis de ressarcimento. Seus créditos, confirmados pela fiscalização, foram aproveitados em parte nas deduções das contribuições a pagar, indicadas pelo contribuinte nas PER/DCOMP transmitidas;

☐ no DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS RELATIVOS À COFINS-EXPORTAÇÃO E PIS-EXPORTAÇÃO constam os valores indicados pelo contribuinte como custos, despesas e encargos que dariam direito aos créditos de COFINS e PIS de que trata o art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02, descontados das glosas apuradas pela fiscalização. Apurou-se a base de cálculo dos créditos admitida, sobre a qual foram aplicadas as alíquotas previstas no art. 2º das mesmas Leis. Em seguida, calculou-se o direito creditório da COFINS-EXPORTAÇÃO e do PIS-EXPORTAÇÃO a que o contribuinte faz jus, depois de descontados seus débitos da COFINS e PIS e antes de efetuadas quaisquer compensações porventura existentes.

7. Cientificado do Despacho Decisório em 24/06/2014 (fl. 46), em 23/07/2014 (fl. 3) o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade de fls. 3/18, na qual discorre acerca do conceito de insumo na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, afirma que a jurisprudência acerca do tema vem se alterando e questiona as determinações das Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004. Alega, ainda, que:

☐ no período de apuração em questão, dedicou-se à produção de carvão vegetal para o mercado interno e externo, também incluída a compra e revenda do carvão vegetal;

☐ as consultas mencionadas no termo de fiscalização, cujo teor restringe o aproveitamento de crédito de PIS e COFINS, não têm o condão, nem amparo legal, para contrariar o recente posicionamento dos Tribunais com respeito ao conceito de insumos que vem sendo adotado;

☐ a fiscalização descreveu alguns custos e despesas que não dão direito aos créditos de PIS e COFINS, por não se enquadrarem no conceito de insumos, citando bens e serviços sem contato direto ou que não são consumidos na produção, créditos indevidos de despesas com combustíveis e lubrificantes e locação de veículos automotores;

☐ analisando o presente caso com a enumeração de itens que não fariam jus ao aproveitamento de crédito trazida na análise fiscal, materiais para manutenção de máquina podem ser considerados bens sem contato direto ou que não são consumidos

na produção e mesmo assim serem consideradas insumos, por serem preponderante para as atividades fim da empresa;

□ assim, o novo posicionamento com relação ao conceito de insumos derruba qualquer dispositivo que visa restringir o direito de aproveitamento de crédito das despesas e custos que sejam preponderantes para as atividades da empresa;

□ segundo relatório fiscal, para o carvão vegetal não se aplica a suspensão, isenção ou alíquota zero nas operações de venda, e, portanto, os créditos de PIS e COFINS – mercado interno não são passíveis de ressarcimento, conforme artigo 6º, §3º c/c artigo 15, inciso III da Lei 10833/2003;

□ os art. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 10.833/03 atribuem o direito de crédito em relação ao custo de bens e serviços aplicados na produção ou fabricação de bens destinados à venda. O §1º, do art. 6º, autoriza a utilização do crédito para dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações do mercado interno;

□ o art. 17 da Lei nº 11.033/2014 confere expressamente aos contribuintes que vendem produtos submetidos à alíquota zero de PIS/COFINS, o direito de manutenção dos créditos relativos à aquisição destes produtos;

□ o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 acabou por revogar os dispositivos contrários à manutenção de créditos de PIS e COFINS. Portanto, a partir da vigência do art. 17 da Lei nº 11.033/2004 não há como negar aos contribuintes de qualquer dos produtos sujeitos à tributação monofásica o direito ao crédito relativo à aquisição destes produtos, vez que o referido comando normativo revogou tacitamente o quanto disposto pelo art. 3º, I, "b" e pelo art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/03, que negavam o aludido direito de crédito. Cita jurisprudência;

□ o Poder Judiciário tem decidido a favor do aproveitamento dos créditos pelos contribuintes. Cita decisão judicial que aborda operações submetidas à alíquota zero;

□ após o advento da Lei nº. 10.637/2002, que deu nova redação ao artigo 74 da Lei nº. 9.430/96, a empresa que obtenha decisão judicial reconhecendo o direito à manutenção dos aludidos créditos, poderá compensá-los, em âmbito administrativo, com quaisquer outros tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, como IPRJ, CSLL, Contribuições Previdenciárias, dentre outras, ainda que esta não comercialize produtos não sujeitos ao regime monofásico;

□ assim, o aproveitamento de crédito decorrente da venda de carvão vegetal para o mercado interno está legalmente assegurado pelo art. 17 da lei nº 11.033/2004, revogando, tacitamente, qualquer outro dispositivo em lei anterior que restrinja esse benefício;

□ requer que seja acolhida a manifestação de inconformidade para que sejam confirmadas as compensações e cancelado o lançamento tributário indicado no despacho decisório.

8. É o relatório.

Sobreveio então o Acórdão da DRJ08, negando provimento à manifestação de inconformidade da Contribuinte, cuja ementa foi lavrada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. VEDAÇÃO. OPERAÇÕES NO MERCADO INTERNO. RECEITAS TRIBUTADAS.

Os créditos da não cumulatividade vinculados às receitas tributadas no mercado interno somente podem ser utilizados para desconto da contribuição devida no período, sendo vedada a compensação ou ressarcimento do saldo credor acumulado.

Irresignada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário a este Conselho, reprimando os argumentos expostos em sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz Nome do Relator, Relatora.

O recurso é tempestivo, bem como os demais requisitos de admissibilidade encontram-se devidamente preenchidos, nos moldes do Decreto 70.235/72, de modo que dele tomo conhecimento.

Como se depreende do relato acima, a questão de mérito discutida nestes autos é já amplamente conhecida pelos julgadores do CARF. Trata-se do conceito de insumo para fins de apropriação de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade (artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002)

A autoridade lançadora quanto a decisão aplicou o entendimento das Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e n. 404/2004, no sentido de restringir o direito crédito apenas às situações relacionadas nos referidos atos normativos infralegais.

Todavia, a necessidade de afastamento das referidas instruções normativas foi definitivamente resolvida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu o conceito de insumo tomando como parâmetro os critérios da essencialidade e/ou relevância. A ementa do julgado foi lavrada nos seguintes termos:

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. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

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

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de

determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

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

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

O voto da Ministra **Regina Helena Costa destacou o que o E. Tribunal Superior considerou pelos conceitos de *essencialidade* ou *relevância*** da despesa, sendo que tal entendimento deve ser seguido por este Colegiado, de acordo com previsão regimental (artigo 62, §2º do RICARF):

Essencialidade – considera-se o 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;

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 aceitação de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

A seu turno, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, dispensando os procuradores de recorrerem quanto ao tema. Nessa oportunidade, o Órgão conceituou os mesmos critérios de essencialidade e relevância. Destaco os seguintes trechos de seu texto:

"(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de 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: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDO 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.

A própria DRJ no julgamento da manifestação de inconformidade, já ciente da decisão do STJ, utilizou-a para fundamentar sua decisão, salientando, corretamente, que a aferição a essencialidade e da relevância dos gastos para o processo produtivo da empresa deverão ser aferidos caso a caso.

Pois bem. No caso concreto, verificou-se que o contribuinte tinha como objeto social as atividades de silvicultura, colheita florestal, carvoejamento, embalagem e venda de carvão vegetal para uso doméstico ao mercado interno e exportação, entre outras atividades. Consta que entre os anos-calendário de 2004 e 2005 a empresa dedicou-se à produção e venda de carvão vegetal para o mercado interno e externo, também incluída a compra e revenda do carvão vegetal. À luz da legislação de regência, ao final do procedimento fiscal foram individualmente discriminados os itens glosados, tendo a fiscalização destacado o seguinte:

- BENS E SERVIÇOS SEM CONTATO DIRETO OU QUE NÃO SÃO CONSUMIDOS NA PRODUÇÃO: Os itens que não sofreram alterações em função de ação diretamente exercida sobre o produto fabricado ou serviços que não foram consumidos na efetiva produção ou fabricação do produto, não se enquadram no conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS, conforme orientações contidas na legislação.

Destarte, foram glosados itens como documentos, despesas com despacho aduaneiro, "pallets" e "big bags" retornáveis, chapas de papelão, materiais de limpeza, materiais de escritório, etc.

- CRÉDITOS INDEVIDOS DE DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES: Conforme inciso II do art. 3º das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, é possível o crédito das despesas com combustíveis e lubrificantes, desde que utilizados diretamente como insumos no processo produtivo. Entretanto, não dão direito a crédito gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados, por exemplo, em empilhadeiras, pás-carregadeiras, caminhões para transporte interno de material ou pessoal, etc.

- LOCAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTORES: De acordo com os art. 3º, IV das leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, só é possível o creditamento de despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades das empresas. Por falta de previsão legal, não é possível o crédito de locação de veículos automotores. (Solução de Consulta nº 14 -SRRF03/DISIT).

Diante destas glosas, a Recorrente se limita a contestar o conceito de insumo anteriormente estampado nas Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e n. 404/2004, afirmando que todos os gastos que foram glosados são fundamentais para as suas atividades.

Pergunta-se: como é seu processo produtivo? Em que momento tais gastos se verificam? Em que medida eles se conformam com o processo produtivo, e não dizem respeito a momento em que o produto já está acabado? Absolutamente nada disso consta na defesa, Nem a descrição, nem laudo, nem qualquer outra prova a respeito da validade do crédito que pleiteia, vale dizer, a respeito da sua essencialidade e relevância ao seu processo produtivo.

Saliento que a decisão da DRJ já havia alertado para a falta de prova no presente caso. Veja-se o seguinte trecho do acórdão recorrido:

27. Ocorre que, como visto e diversamente do que entende a defesa, o conceito de insumo para apuração de créditos do PIS e da COFINS não cumulativos não abrange todos os custos e despesas incorridos pela pessoa jurídica na consecução de seus objetivos sociais, ainda que “preponderantes”. Ademais, o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito de relevância e essencialidade fixado no julgado e abordado no referido Parecer e neste voto.

28. Por outro lado, em sua manifestação de inconformidade o contribuinte limita-se a afirmar que os itens glosados são preponderantes para a atividade da empresa, requerendo a reversão das glosas. Para nenhuma das glosas efetuadas o interessado trouxe elementos hábeis a demonstrar que os itens teriam sido aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

Ou seja, muito embora a falta de prova sobre a existência e suficiência do crédito tenha sido o motivo tanto da não homologação da compensação por despacho decisório, como da negativa de provimento à manifestação de inconformidade, a Recorrente permanece sem se desincumbir do seu ônus probatório.

Com relação a prova dos fatos e o ônus da prova, dispõem o artigo 36, *caput*, da Lei nº 9.784/99 e o artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil, abaixo transcritos, que caberia à Recorrente, *autora do presente processo administrativo*, o ônus de demonstrar o direito que pleiteia:

Art. 36 da Lei nº 9.784/99.

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 art. 37 desta Lei.

Art. 373 do Código de Processo Civil.

O ônus da prova incumbe:

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

Peço vênia para destacar as palavras do Conselheiro relator Antonio Carlos Atulim, plenamente aplicáveis ao caso *sub judice*:

“É certo que a distribuição do ônus da prova no âmbito do processo administrativo deve ser efetuada levando-se em conta a iniciativa do processo. **Em processos de repetição de indébito ou de ressarcimento, onde a iniciativa do pedido cabe ao contribuinte, é óbvio que o ônus de provar o direito de crédito oposto à Administração cabe ao contribuinte.** Já nos processos que versam sobre a determinação e exigência de créditos tributários (autos de infração), tratando-se de processos de iniciativa do fisco, o ônus da prova dos fatos jurídicos da pretensão fazendária cabe à fiscalização (art. 142 do CTN e art. 9º do PAF). Assim, realmente andou mal a turma de julgamento da DRJ, pois o ônus da prova incumbe a quem alega o fato probando. Se a fiscalização não provar os fatos alegados, a consequência jurídica disso será a improcedência do lançamento em relação ao que não tiver sido provado e não a sua nulidade.

Dessarte, nada há de ser reformado com relação à glosa dos créditos de insumos que não foram comprovados como sendo essenciais e relevantes ao processo produtivo da empresa.

No que tange ao crédito da aquisição de carvão vegetal, a glosa se deu em razão da fiscalização entender que as respectivas vendas do produto ocorreram para o *mercado interno*, de modo que não seria cabível o pedido de ressarcimento/compensação.

A defesa apresenta argumentos confusos, tratando de situação de manutenção de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS de bens sujeitos à sistemática monofásica, o que em nada parece tangenciar o presente caso. Fala do artigo 17 da n. 11.033/2004, mas não explica como e porque suas vendas estariam sujeitas à isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência. Quanto ao argumento da impossibilidade do aproveitamento dos créditos via ressarcimento, nada diz especificamente pelas razões postas pela Fiscalização.

Tampouco se manifesta sobre as colocações da DRJ, quando consignou que:

40. Por fim, em que pese a vedação ao ressarcimento de créditos vinculados a **receitas tributadas no mercado interno**, cumpre ressaltar que – conforme abordado nos acórdãos relativos a receitas vinculadas a mercado externo e demonstrado na planilha anexa ao presente acórdão – novas parcelas de créditos vinculados a **receitas tributadas no mercado interno** passaram a ser aproveitadas na dedução das contribuições a pagar.

Como é consabido, o artigo 16, inciso III do Decreto 70.235/72 determina que o sujeito passivo apresente os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, e os pontos de discordância com a decisão recorrida. Pelas razões expostas acima, considera-se que não foi efetivamente contestada a razão da glosa perpetrada pela fiscalização, tampouco os argumentos postos no acórdão recorrido. Desse modo, não deve ser conhecida a defesa a respeito dos créditos relacionados a vendas de carvão vegetal, com base no artigo 17 do mesmo dispositivo.

Dispositivo

Por tudo quanto exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente o recurso voluntário e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz