



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.721042/2018-11
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-014.090 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 20 de junho de 2023
Recorrente CITALE BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. VERDADE MATERIAL. COLABORAÇÃO.

A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração Tributária somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.

PER/DCOMP. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGENCIA/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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Semiramis de Oliveira Duro (Suplente

convocada), Vinicius Guimaraes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto (Suplente convocado) Erika Costa Camargos Autran e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo **Contribuinte**, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3302-011.412**, de 28/07/2021 (fls. 1.066 a 1.084)¹, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, da Terceira Seção de julgamento do CARF, que **negou provimento** ao Recurso Voluntário apresentado.

Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Pedido de Ressarcimento** de crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep relativo ao 1º Trimestre de 2013, conforme disposto no art. 8º da Lei n. 10.925/2004, apurado em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização de leite *in natura* (fl. 345).

Em análise ao Pedido formulado, a Fiscalização, com fundamento no Relatório Fiscal de fls. 1.003 a 1.017, propôs indeferir o Pedido, e a DRF/Goiânia/GO, exarou o **Despacho Decisório** de fls. 1.018 a 1.021, indeferindo o direito, sob o fundamento de que houve a necessidade de aproveitamento de ofício dos créditos homologados, considerando que o Contribuinte teria deixado de recolher as contribuições incidentes sobre a receita obtida com as vendas de leite *in natura*, as quais não se enquadram nas hipóteses de suspensão (art. 8º da Lei n. 10.925/2004) ou tributação a alíquota zero (art. 1º da Lei n. 10.925/2004). Assim, concluiu-se que não haveria saldo credor a ser ressarcido.

Na **Manifestação de Inconformidade** (fls. 1.032 a 1.037) alegou-se, em resumo, que: (a) ainda que as vendas do leite estejam classificadas com o código NCM 0405.1000 - leite *in natura*, a empresa vendeu o leite pasteurizado, nos moldes do art. 1º, XI, da Lei n. 10.925/2004 e, portanto, teria direito à redução a zero das alíquotas das contribuições não cumulativas incidentes sobre a receita bruta de venda no mercado interno de leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado; e (b) a redução a zero de alíquotas de tributos deve ser interpretada literalmente, na forma do art. 111 do CTN, vez que se assemelha ao fenômeno da isenção.

O processo foi julgado pela DRJ/Brasília/DF, no **Acórdão nº 03-090.679**, de 09/04/2020 (fls. 1.042 a 1.049), que considerou **improcedente** a Manifestação de Inconformidade, para assentar que: (a) para ter direito redução à alíquota zero sobre a receita bruta de venda no mercado interno de leite, a contribuinte precisa cumprir os requisitos do inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925/2004, o que não restou atendido no caso sob julgamento; (b) a redução à alíquota zero sobre a receita bruta de venda no mercado interno não se equipara à isenção, nos moldes do CTN, para fins de interpretação; e (c) o pedido de diligência e/ou perícia

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

será indeferido pelo órgão julgador quando a providência for desnecessária para a solução da lide.

No **Recurso Voluntário** (fls. 1.056 a 1.063), o Contribuinte reiterou as razões apresentadas na sua Manifestação de Inconformidade, reforçando que: (a) deve ser reconhecido o crédito em homenagem ao princípio da verdade material, uma vez que a documentação colacionada aos autos corrobora a alegação de que o produto comercializado pela Recorrente não se trata do leite *in natura*; e (b) deve haver conversão do julgamento em diligência (perícia), a fim de que seja devidamente comprovado, através de perícia *in loco*, que o leite comercializado é submetido ao processo de pasteurização, não havendo qualquer tipo de revenda de leite *in natura*.

Os autos, então, vieram ao CARF para julgamento do Recurso Voluntário, sendo submetidos à apreciação da Turma julgadora, que exarou a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3302-011.412**, de 28/07/2021, que **negou provimento** ao Recurso Voluntário apresentado. Nessa decisão o Colegiado concluiu que: (a) ausentes os elementos probatórios que evidenciem o direito pleiteado, não há outro caminho que não seja seu não reconhecimento; (b) em sede de verificação e julgamento das compensações declaradas, importa aos tribunais administrativos aferir por documentação idônea a existência do crédito alegado; (c) a simples juntada de documentos não produz prova, ou seja, não resulta no reconhecimento do fato que se pretende provar; (d) na Manifestação de Inconformidade devem ser reunidos todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido; (e) a diligência não se presta à complementação de provas que poderiam e deveriam ter sido produzidas pelo contribuinte; e (f) o princípio da verdade material não supre a necessidade de comprovação das alegações, nem inverte o ônus da prova.

Da matéria submetida à CSRF

O Contribuinte apresentou **Recurso Especial** (fls. 1.093 a 1.099) apontando divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias: (a) impossibilidade de erros no preenchimento de notas fiscais e na escrituração fiscal digital ensejarem exigência fiscal desprovida de legalidade, em homenagem ao princípio da **verdade material**, indicando como paradigma os acórdãos n. 3401-007.904 e 1201-004.009; e (b) **momento da produção probatória** no processo administrativo fiscal, apontando como paradigma os Acórdãos n. 2402-010.308 e 3401-009.426.

Em 01/10/2021, no **Despacho de Admissibilidade** de Recurso Especial de fls. 1.151 a 1.157, o presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF **negou seguimento** ao Recurso Especial do Contribuinte, considerando que não restou demonstrada a divergência suscitada.

Não se conformando, a Contribuinte interpôs o **Agravo** de fls. 1.164 a 1.168, que após analisado pela Presidente da CSRF, conforme considerações contidas no Despacho em Agravo CSRF / 3ª Seção, de 29/10/2021 (fls. 1.171 a 1.174), acolheu parcialmente o Agravo e determinou o retorno dos autos à 3ª Câmara/3ª Seção para reanalisar a matéria “momento da produção probatória no processo administrativo fiscal”.

Em 03/12/2021, no **Despacho de Admissibilidade** de Recurso Especial de fls. 1.176 a 1.178, o presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF **deu seguimento parcial** ao

Recurso Especial da Contribuinte, considerando que restou demonstrada a divergência quanto “ao momento da produção probatória no processo administrativo fiscal”.

Em 09/06/2022, em complementação do exame de Agravo, no Despacho exarado pelo Presidente da CSRF de fls. 1.180 a 1.182, rejeitou o Agravo quanto a matéria referente a “impossibilidade de erros no preenchimento de notas fiscais e na escrituração fiscal digital ensejarem exigência fiscal desprovida de legalidade, em homenagem ao princípio da verdade material”, e confirmou o **seguimento parcial** do Recurso Especial da Contribuinte, apenas quanto “**ao momento da produção probatória no processo administrativo fiscal**”.

A Fazenda Nacional apresentou suas **Contrarrazões** às fls. 1.192 a 1.198, requerendo que **seja negado provimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

O processo, então, foi distribuído, por sorteio, a este Conselheiro, em 19/01/2023, para dar seguimento à análise do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela **Fazenda Nacional** é tempestivo, conforme consta do Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial - 4ª **Câmara**, de 26/03/2021, exarado pelo Presidente da 4ª **Câmara**/3ª Seção do CARF, às fls. 5.901 a 5.906, sendo clara a divergência jurisprudencial para as três matérias, pelo que cabe endossar a admissibilidade, nos seus termos e fundamentos.

O Recurso Especial interposto pelo **Contribuinte** é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial - 3ª Seção de julgamento - 3ª **Câmara**, de 03/12/2021, exarado pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF (fls. 1.176 a 1.178). Restou evidente a demonstração da divergência jurisprudencial, na matéria que teve seguimento, pois no Acórdão paradigma n 2402-010.308, de 11/08/2021, ao contrário do recorrido, a Turma consignou que, “(...) *como regra geral a prova deve ser apresentada na Impugnação, precluso o direito de fazê-la em outro momento processual. Contudo, tendo o contribuinte apresentado os documentos comprobatórios no voluntário, razoável se admitir a juntada e a realização do seu exame, pois seria por demais gravoso e contrário ao princípio da verdade material a manutenção da glosa de deduções sem a análise das provas constantes nos autos*”. Portanto, cabe aqui endossar o exame de admissibilidade, nos seus termos e fundamentos.

Neste sentido, vota-se por **conhecer** do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, na matéria trazida a este colegiado (“momento da produção probatória no processo administrativo fiscal”).

Do Mérito

Resume-se a controvérsia à divergência jurisprudencial referente ao “**momento da produção probatória no processo administrativo fiscal**”.

A Fiscalização, após análise do Pedido, alegou que o Contribuinte teria deixado de recolher a Contribuição para o PIS/PASEP incidente sobre a receita obtida com as vendas de leite *in natura*, as quais não se enquadrariam nas hipóteses de suspensão ou tributação a alíquota zero.

O Contribuinte, por seu turno, aduz que teria direito ao creditamento, considerando o art. 1º, XI, da Lei n. 10.925/2004, que prevê a redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP incidente sobre a receita bruta de venda no mercado interno de leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado, ainda que tenha informado o **código NCM 0405.1000** - leite *in natura* - nas Notas Fiscais de venda (saída) do produto. Confira-se trecho do Relatório de Auditoria (fl.1.012):

“30. As **notas fiscais eletrônicas** de venda de leite estão relacionadas na planilha “TABELA Nfe Saída Venda de Leite Citale.xlsx” (fl. 654). **Verifica-se que as saídas são de leite *in natura*, não se trata de leite fluido pasteurizado ou industrializado**, na forma de ultrapasteurizado. Assim, o artigo 1º, inciso XI, Lei nº 10.925/04, não abarca a mercadoria saída pela contribuinte, pois trata-se de produto diverso”. (grifo nosso)

Na Manifestação de Inconformidade a empresa informou que, no caso em comento, houve um equívoco no preenchimento das Notas Fiscais Eletrônicas, notadamente no campo destinado à “descrição do produto vendido” como “**leite *in natura***”, uma vez que se trata de produto submetido ao processo de pasteurização e ultrapasteurização (UHT) e, requereu aplicação do princípio da verdade material. A DRJ entendeu por indeferir o pedido de diligência solicitado, uma vez que a documentação probatória colacionada aos autos corrobora a alegação da fiscalização, sem refutação documentada do contribuinte, a semear eventual dúvida.

No recurso voluntário, o Contribuinte insiste que demonstrou no recurso que o código NCM utilizado foi o 0406.1010, o qual indica a natureza de produto submetido à industrialização, o que, por si só, seria suficiente para, no mínimo, implicar fragilidade à conclusão fiscal no sentido de que revende leite *in natura*. E afirma que “*não é possível interpretar a lei de outra forma senão a de que o NCM indicado pela Recorrente nos documentos fiscais está acobertado pelo benefício fiscal constante da lei nº 10.925/04, **tratando-se de mero erro no preenchimento da descrição do produto nas notas fiscais***”. (grifo nosso)

Em síntese, tem-se, de um lado, o Contribuinte defendendo que as operações objeto de glosa contemplam saídas de leite industrializado em consonância com o código NCM indicado; e de outro o Fisco, sustentando que se trata de “leite *in natura*”, conforme descrição no campo das nas Notas Fiscais de saída. No Acórdão recorrido restou assentado que, por se tratar de Pedido de Ressarcimento de créditos, o ônus dessa prova é do Contribuinte quanto à demonstração da certeza e liquidez do crédito pleiteado; ou seja, o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita (art. 373, do CPC), conforme excerto abaixo colacionado:

“Nesta toada, a demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário que se almeja compensar é condição *sine qua non* para que a Autoridade Fiscal possa apurar a existência do crédito, sua extensão e, por óbvio, a certeza e liquidez que o torna exigível. **Ausentes os elementos probatórios que evidenciem o direito pleiteado** pela Recorrente, não há outro caminho que não seja seu não reconhecimento (...). Neste sentido, a inteligência do art. 17 do Decreto 70.235/1972 **toda a matéria de defesa deve ser alegada na impugnação/manifestação de inconformidade**, de modo que há preclusão para elencar novos elementos fáticos em sede recursal”. (*grifo nosso*)

Agora, no recurso especial, o Contribuinte alega que a consideração de que a prova deve ser apresentada somente até a Impugnação ou a Manifestação de Inconformidade, deve ser relativizada em homenagem ao princípio da verdade material e do exercício do direito de defesa, para a possibilidade de reanálise das notas fiscais com IPI destacado, mediante a conversão do julgamento em diligência.

Os órgãos julgadores podem, eventualmente, determinar, a seu critério, diligências/perícias para esclarecimentos de questões e fatos que julgar relevantes. Isso não significa, entretanto, que os órgãos julgadores deverão partir para uma desregrada e inoportuna busca por elementos de provas que deveriam ser trazidos pelo sujeito passivo no momento da Manifestação de Inconformidade, em um pedido de crédito. Ademais, neste caso, que não há que se falar em cerceamento de defesa ou violação do contraditório ou da proteção dos administrados, quando são franqueadas, ao Contribuinte, diversas oportunidades para apresentar os documentos aptos a comprovar suas alegações.

Restou claro no recorrido que, mesmo na fase investigatória o Contribuinte tendo sido intimado pela Fiscalização e, depois, ter a DRJ expressamente consignado que o Contribuinte havia deixado de apresentar todos os documentos suficientes e necessários para demonstrar suas alegações, a empresa se eximiu, em sede de Recurso Voluntário, de apresentar os documentos suficientes e necessários para a comprovação do crédito pretendido.

No recorrido, a Turma julgadora entendeu que os livros obrigatórios de escrituração contábil (v.g. Diário e Razão, e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados) e os Livros Fiscais, trazem informações que interessam a vários usuários externos e à fiscalização. A validade jurídica desse conjunto de informações incorporado na escrituração contábil requer o devido registro público, no órgão competente, conferindo-lhe a autenticidade e validade como meio de prova para a Administração Tributária. Em outras palavras, em sede de verificação e julgamento das compensações declaradas, importa às autoridades fiscais e, também, aos tribunais administrativos aferir por documentação idônea a existência do direito de crédito alegado.

De fato, os órgãos julgadores podem, eventualmente, determinar, a seu critério, diligências/perícias para esclarecimentos de questões e fatos que julgarem relevantes. Isso não significa, entretanto, que os órgãos julgadores deverão suprir carência probatória a cargo do postulante ao crédito.

Portanto, não resta dúvida sobre estar a cargo do Contribuinte o ônus probatório, em pedidos de crédito (ressarcimento, compensação...), e deveria a empresa ter carreado aos autos documentação que detalhasse o seu direito ao crédito, pois não se pode, em nome do princípio da verdade material, promover uma dilação probatória *ad infinitum*, com conversões em diligência ou demandas de perícia para que apresentem detalhamentos ou documentos que já deveriam ter sido apresentados desde o início da fase contenciosa do processo (ou mesmo

durante o procedimento de fiscalização). Daí a importância do disposto no art. 16, § 4º do Decreto n. 70.235/1972.

Percebe-se que o Contribuinte permaneceu inerte em seu dever de colaboração, incidindo na carência probatória que implicou o não reconhecimento do direito de crédito. Ou seja, não logrou êxito em comprovar suas alegações (erro no preenchimento da descrição do produto nas notas fiscais), com provas lastreadas em documentos contábeis e fiscais, de forma a alterar o entendimento do Fisco, que foi fundamentado na documentação apresentada (Notas Fiscais de entradas e saídas).

Dessa forma, apesar de advertido pela decisão da DRJ que deveria ter trazido elementos que demonstrem e comprovem o alegado equívoco, quando lhe foi oportunizado recorrer na fase processual seguinte, no Recurso Voluntário ao CARF, o Colegiado do recorrido entendeu que nada trouxe aos autos que comprovasse a existência do pleiteado direito de crédito.

Assim, incabível a mera solicitação de diligência para que alguém ateste informações que a própria recorrente já poderia ter juntado ao processo desde o início do contencioso (ou melhor, inclusive antes do contencioso).

Desse modo, mantém-se, por seus exatos termos, a decisão que julgou improcedente o Recurso Voluntário, não havendo reparos a serem efetuados no Acórdão recorrido.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, para no mérito, **negar-lhe provimento**.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan