



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10183.902584/2017-69</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	3402-004.060 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de setembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	O TELHAR AGROPECUARIA LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

**RESOLUÇÃO**

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência para que a unidade preparadora: a) identifique se as glosas efetuadas em relação às despesas aduaneiras referem-se às importações ou às exportações realizadas pelo contribuinte; b) verifique as notas fiscais acostadas aos autos referentes às despesas de armazenagem, apontando a relação com o processo produtivo do contribuinte; c) confeccione relatório fiscal que demonstre expressamente a legitimidade do crédito pleiteado, em relação às despesas de armazenagem e despesas aduaneiras, se incorridas na importação; d) intime o contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado diligência no prazo de 30 (trinta) dias. Após cumprida a diligência, com ou sem manifestação da parte, retornem os autos para julgamento.

*Assinado Digitalmente*

**Mariel Orsi Gameiro** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Jorge Luis Cabral** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Bernardo Costa Prates Santos (substituto[a] integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luis Cabral (Presidente).

**RELATÓRIO**

Por bem retratar os fatos e direitos discutidos no presente processo administrativo, adoto relatório constante à decisão de primeira instância:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento (PER) de PIS - Exportação do 4º trimestre de 2011. O valor pleiteado foi de R\$ 1.561.071,54, conforme PER nº 14449.89173.300316.1.1.08-5978, que foi deferido em parte nos termos do Despacho Decisório (DD) nº 3401/2017 (fls. 13.063 a 13.065).

A análise quanto aos pedidos de ressarcimento foi efetuada no âmbito do processo nº 10010.026687/0517-19. Na Informação Fiscal Seort/DRF-Cuiabá/MT nº 0268, de 4 de setembro de 2017 (fls. 13.070 a 13.091 daquele processo) está detalhado todo o procedimento relativo ao exame realizado e a apuração efetuada, referentes a todos os trimestres de 2011, tendo-se em vista a apresentação não só do PER em tela, mas também de outros relativos a todos esses períodos.

No quadro I apresentado na referida Informação Fiscal à fl. 13.070 do citado processo, estão relacionados todos os PERs apresentados. O reconhecimento parcial do crédito teve como motivação a glosa de créditos sobre as aquisições de bens, o recebimento de serviços contratados e outras despesas, conforme abaixo:

- a) bens utilizados como insumos;
- b) serviços utilizados como insumos;
- c) despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, inclusive sob a forma de vapor;
- d) despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica;
- e) despesas de armazenagem e fretes nas operações de venda;
- f) despesas de contraprestações de arrendamento mercantil;
- g) devolução de vendas.

A ciência quanto ao DD ocorreu em 18 de setembro de 2017, conforme termo à fl. 13.071.

Em 18 de outubro de 2017, foi protocolada a manifestação de inconformidade (fls. 13.239 a 13.291), na qual, foi alegada a nulidade do despacho decisório em face de que "a autoridade julgadora, ao alterar os fundamentos para manutenção da glosa, quando da edição do Parecer SEORT/DRFCuiabá/MT nº 0268/2017, para considerar suposta ausência de comprovação dos pagamentos relativos a tais despesas, não oportunizou à Manifestante a apresentação destes comprovantes".

Em seguida, após relato sobre a tempestividade, resumo dos fatos, arrazoado sobre a não cumulatividade como princípio constitucional e o conceito de insumos e, por fim, prestadas informações sobre a estrutura produtiva da contribuinte, foi alegado, em síntese:

a) relativamente aos bens utilizados como insumos, a glosa não pode prevalecer mesmo em face dos CSTs informados pelos fornecedores da Manifestante quando da emissão das notas fiscais que subsidiam as operações objeto de glosa, uma vez que "é evidente que todas as operações de aquisição de combustíveis para fins de utilização como insumo pela Manifestante se encontram abrangidas pelo regime de incidência monofásica do PIS e da COFINS, no qual, de fato, todas as operações subsequentes se darão sem a incidência destas exações";

a.1) "em outras palavras: para fins de apuração da possibilidade de tomada dos créditos em análise, é irrelevante a qualidade do Código de Situação Tributária informado pelos fornecedores nas notas fiscais de venda dos insumos adquiridos pela Manifestante, uma vez que, em virtude da inclusão dos combustíveis no regime de incidência monofásica do PIS/COFINS, é evidente que não haverá tributação nas operações subsequentes";

a.2) "... o regime monofásico de apuração, ao contrário do que tenta fazer crer a autoridade fiscal, não implica na inexistência de recolhimento do tributo, mas sim na concentração desta tributação, por meio de alíquota mais elevada, no início da cadeia produtiva, na pessoa do produtor, fabricante ou importador, com a consequente desoneração de tributação nas etapas posteriores de comercialização dos referidos produtos";

a.3) "... não poderia se considerar a aplicação ao caso do quanto disposto pelo inciso II do § 2º do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, uma vez que se trata de hipótese onde, de fato, houve tributação pelo PIS e pela COFINS no início da cadeia produtiva";

a.4) "... evidente o direito creditório da Manifestante no tocante as operações de aquisição de combustíveis para utilização nas máquinas/veículos empregados em seu processo produtivo";

b) quanto aos serviços utilizados como insumos (cujo crédito foi glosado parcialmente):

b.1) mesmo que os fretes digam respeito a gastos concernentes à aquisição de insumos tributados à alíquota zero, tais fretes não geram direito a crédito da contribuição, conforme jurisprudência administrativa (CARF) colacionada;

b.2) "no mesmo sentido, inegável que os gastos incorridos pela Manifestante a título de despesas aduaneiras são, na mesma medida, essenciais para a consecução de suas atividades, sendo impossível a operacionalização da exportação de sua produção sem que se incorra nos gastos inerentes à remessa internacional de mercadorias";

b.3) "não por outro motivo, o artigo 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, autoriza o desconto de créditos das Contribuições com despesas incorridas na aquisição de insumos, assim como o inciso IX do mesmo artigo, onde resta estabelecido que as despesas com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, conquanto suportadas pelo vendedor, podem ser deduzidas da base de cálculo do PIS/COFINS";

c) não pode prosperar a glosa parcial de créditos apurados sobre despesas relacionadas à aquisição de energia elétrica, como concebeu o responsável pela análise do PER, que considerou que os valores não refletiriam a energia elétrica efetivamente consumida, mas sim valores relativos à contribuição de iluminação pública, demanda contratada, juros e multas;

c.1) "tais valores integram, de maneira indissociável, o custo de aquisição da energia elétrica, não sendo possível se cogitar da impossibilidade de apuração do crédito correspondente sobre a totalidade do valor pago na operação";

c.2) "a cobrança da taxa de iluminação pública, assim como a aquisição de energia elétrica por meio de demanda contratada em tensão previamente estabelecida, servem de valioso exemplo para a análise da medida em questão, uma vez que tais despesas não podem ser dissociadas da fatura corresponde à remuneração paga pela energia elétrica efetivamente consumida";

d) no que tange ao arrendamento rural e à possibilidade de creditamento quanto aos valores pagos, informa a impugnante que "é empresa controlada por capital estrangeiro, a qual, nos termos das disposições contidas na Lei nº 5.709/71, sofre restrições quanto à extensão dos imóveis rurais que pode adquirir nesta qualidade";

d.1) "... vê-se que a Manifestante, por ser empresa controlada por capital estrangeiro e que desenvolve atividade agrária no âmbito do território nacional, somente poderia, nos termos da legislação, explorar tal atividade de maneira economicamente viável por meio de parcerias firmadas com empresas nacionais, as quais disponibilizam suas terras para plantio em troca de uma remuneração (renda) por essa exploração";

d.2) "a Manifestante, em virtude das especificidades inerentes ao negócio por ela desenvolvido, realiza a quitação dos contratos de arrendamento rural por ela firmados por meio de diversas modalidades de pagamento e não somente mediante a transferência de valores por meio de pagamentos bancários";

d.3) "conforme se depreende da análise de qualquer dos contratos já acostados aos autos, em muitas destas avenças há previsão da possibilidade de pagamento dos valores correspondentes à renda por meio de sacas de soja, devidamente quantificadas e precificadas, ou ainda, pela compensação entre a renda contratualmente estipulada e empréstimos devidos pelos arrendatários (terceiros) à arrendante (Manifestante)";

d.4) "... todos os instrumentos apresentados pela Manifestante são documentos perfeitamente hábeis a demonstrar a existência das despesas incorridas em virtude do aluguel dos imóveis objeto de arrendamento rural";

d.5) "... sem prejuízo do quanto já provado pelos contratos de arrendamento apresentados anteriormente, e, como forma de afastar quaisquer dúvidas quanto à retidão e boa fé que têm pautado as atitudes da Manifestante, apresenta-se, nesta oportunidade, os comprovantes de pagamento das contraprestações relacionadas aos contratos de arrendamento

firmados com terceiros, (Doc. 03), onde constam (i) comprovantes de transferências bancárias; (ii) recibos de pagamento; (iii) termos de compensação de empréstimos devidos pela pelos arrendatários à Manifestante";

d.6) "... merecem especial atenção os pagamentos realizados mediante a compensação entre os valores devidos pela Manifestante aos proprietários das terras em contraprestação ao arrendamento, com valores devidos pelos proprietários à Manifestante por ocasião de empréstimos realizados em momentos distintos";

d.7) "... em que pese não ter havido desembolso/repasso de dinheiro às arrendatárias, é evidente que a compensação de dívidas recíprocas teria a mesma consequência do pagamento, uma vez que extingue a obrigação contratual pactuada, ensejando, assim, na apuração de créditos de PIS/COFINS";

d.8) "evidente aplicar-se a esta modalidade de pagamentos o mesmo peso probatório atribuído aos contratos de arrendamento rural inicialmente apresentados pela Manifestante: tem-se assunção de dívidas recíprocas entre a Manifestante e seus parceiros, objeto de compensação posterior entre direitos creditórios detidos por ambos os contratantes, importando em pagamento, para todos os efeitos legais, comprovado pelos documentos apresentados nesta oportunidade";

d.9) "... diante da apresentação das provas de realização desses pagamentos, não há que se cogitar na aplicação ao caso concreto da interpretação conferida pela autoridade julgadora ao disposto no inciso II, §1º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, na medida em que todas as despesas foram incorridas, nos exatos termos da legislação de regência e em consonância com a Solução de Consulta COSIT nº 331/2017, devendo por bem ser afastada a glosa também quanto a este quesito";

d.10) "isso porque o mero erro contábil não pode servir de justificativa para que a autoridade julgadora negue a apropriação de créditos subsidiados por Solução de Consulta exarada pela RFB e devidamente abarcados pela legislação de regência, até mesmo pelo fato de nesta oportunidade ter restado comprovada a realização de todos os pagamentos outrora noticiados pela Manifestante, seja por meio de transações bancárias, ou pela compensação entre débitos partilhados entre a Manifestante e seus parceiros rurais";

e) relativamente às glosas de créditos sobre despesas de armazenagem e fretes na operação de venda, "não se pode cogitar da manutenção das glosas sobre despesas relativas ao agenciamento de mão de obra pela Manifestante em virtude da sua não classificação enquanto despesa de armazenagem";

e.1) "... a suposta alocação dos créditos em rubrica equivocada não teria o condão de invalidar o seu aproveitamento, haja vista que a própria fiscalização, no caso das despesas relativas ao aluguel de maquinário, considerou a sua alocação na rubrica que entendia por correta, e ... o aproveitamento de créditos sobre despesas incorridas no agenciamento de mão de obra encontra respaldo no âmbito da jurisprudência consolidada no âmbito do CARF, justamente por

ser considerada como modalidade de serviço contratada pelo tomador do crédito, característica que justificaria a sua inclusão no âmbito de análise dos serviços utilizados como insumo";

e.2) "a glosa dos créditos apurados sobre despesas incorridas pela Manifestante nas operações de frete interno, por sua vez, também não encontra qualquer respaldo legal ou jurisprudencial";

e.3) "... a acepção da expressão 'frete na operação de venda', contida no inciso IX do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, abarca justamente a conjunção de operações que, em suma, possibilitam o transporte de insumos ou bens acabados, de forma a viabilizar a própria venda. Diga-se, não se fala aqui em simples 'frete de venda', mas dos fretes que possibilitam a operação de venda como um todo";

e.4) "... os custos envolvidos no transporte de bens componentes do estoque" encontra-se "no âmbito do custo agregado de sua produção, entendimento este que, sem sombra de dúvida, se amolda também ao transporte de produtos acabados nas mesmas condições";

e.5) "... conforme demonstra a documentação já acostada aos autos, a Manifestante, de fato, arcou com os custos envolvidos nestas operações, não havendo que se cogitar da manutenção das glosas por ausência de comprovação neste sentido, devendo por bem o presente despacho decisório ser reformado também neste quesito";

f) a respeito da glosa de créditos sobre despesas de contraprestações de arrendamentos mercantis, considerou a autoridade fiscal que se mostraria inviável a apuração e aproveitamento de créditos de PIS/COFINS em momento posterior ao de ocorrência das operações geradoras do direito creditório, desconsiderando por completo o quanto disposto pelo §4º do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003";

f.1) "... a legislação de regência confere ao contribuinte a liberalidade de proceder ao aproveitamento do respectivo crédito de PIS/COFINS no momento em que entender pertinente, desde que observado prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910/1932 (prazo quinquenal), entendimento este reiteradamente adotado pela RFB, conforme se denota do trecho abaixo indexado, extraído da Solução de Consulta COSIT nº 331/2017";

f.2) "... a legislação permite a tomada de créditos de PIS/COFINS em caráter extemporâneo, inexistindo qualquer impedimento para que se proceda à tomada de créditos sobre contratos encerrados, ou ainda, sobre créditos ainda não aproveitados";

g) acerca da glosa de créditos sobre devoluções de vendas, "aduz o relatório fiscal que, para uma parcela das operações em análise, inexistiriam valores a serem ressarcidos/compensados, na medida em que tais vendas foram tributadas pelo PIS e pela COFINS, conclusão alcançada após análise das respectivas notas fiscais";

g.1) "em que pese o registro constante das notas fiscais, de que tais operações não teriam sido oferecidas à tributação, esclarece a Manifestante que, em verdade, todas as operações foram incluídas na apuração do PIS e da COFINS devidos nos meses de abril, maio e

julho de 2011 (meses apontados pela autoridade julgadora como sendo as competências de origem destas glosas)";

g.2) "digno de nota é o fato de que a autoridade julgadora reconhece a perfeita correspondência entre as bases constantes das DACON apresentadas para o período e os valores imputados nas planilhas de apuração apresentadas pela Manifestante em atendimento ao procedimento fiscalizatório originário";

g.3) assim, "se depreende que os créditos apurados pela Manifestante a título de devoluções de vendas para o período em análise são perfeitamente compatíveis com as bases de recolhimento das referidas contribuições";

g.4) "... em que pese a imputação nas correspondentes notas fiscais de informações equivocadas quanto à situação tributária de cada operação, todas estas foram, de fato, oferecidas à tributação";

g.5) "ao se proceder à pesquisa das chaves de acesso das notas fiscais de devolução das mercadorias, de forma a verificar os registros constantes do quadro de informações complementares de cada documento, constatar-se-á que as notas fiscais de venda, acima elencados, constaram das planilhas de apuração das bases informadas nas DACON transmitidas relativamente às competências de abril, maio e julho de 2011, como vendas efetivamente tributadas, conforme imagens" constantes da manifestação;

g.6) "houve, portanto, conforme reportado acima, equívoco quando da imputação dos códigos de situação fiscal correspondentes a cada uma das notas fiscais tradutoras das operações em análise, no entanto, tal fato não pode servir para que se promova o enriquecimento sem causa do Estado, na medida em que não resta qualquer dúvida quanto ao fato de que se trata de operações de venda desfeitas pela devolução das mercadorias, fato também reconhecido pela nobre autoridade julgadora";

g.7) "... em sendo o fundamento para glosa a ausência de tributação das operações em questão, e, uma vez demonstrado o oferecimento destas à tributação pelo PIS e pela COFINS nas respectivas competências de apuração, resta evidenciado o enquadramento da presente hipótese no quanto disposto pelo inciso VIII do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, devendo ser também reformado o presente despacho decisório para o fim de reconhecer o direito da Manifestante à tomada integral de créditos de PIS/COFINS sobre o valor das operações de vendas posteriormente devolvidas por seus clientes".

Ao final, requer a contribuinte:

a) Seja determinada a imediata suspensão da exigibilidade do crédito tributário até julgamento final da esfera administrativa, nos termos do artigo 151, III do Código Tributário Nacional;

b) Preliminarmente, seja reconhecida a nulidade do despacho decisório, diante do cerceamento de defesa observado quando da não abertura de prazo ao contribuinte para que

apresentasse os comprovantes de pagamento das despesas relativas aos arrendamentos rurais por ela contratados, determinando-se a reabertura da fiscalização para apreciação destes documentos pela autoridade julgadora competente;

c) Em sendo superada a preliminar acima arguida, e, em julgamento de mérito, requer seja reconhecida, de forma integral, a legitimidade dos créditos postulados, para o fim de julgar totalmente PROCEDENTE a presente Manifestação de Inconformidade, com o deferimento integral do pedido de ressarcimento nº 14449.89173.300316.1.1.08- 5978;

d) Proceder à aplicação da Taxa Selic, para fins de correção monetária, sobre o valor do crédito que for reconhecido, conforme determinação judicial (Mandado de Segurança nº 1000430-39.2017.4.01.3600);

e) Com o reconhecimento integral dos créditos de PIS (sic), requer-se que a Autoridade Administrativa se abstenha de realizar compensação de ofício, nos termos da determinação judicial (Mandado de Segurança nº 1000430-39.2017.4.01.3600); Protesta, outrossim, pela possibilidade de juntar outros documentos que possam corroborar a legitimidade e a legalidade dos créditos pleiteados, durante o trâmite do presente processo administrativo, em atenção ao princípio da verdade material. Em 18 de abril de 2019, foi protocolado o documento de fls. 13.885 a 13.890, no qual a contribuinte reitera os fundamentos da manifestação de inconformidade relativos ao arrendamento rural, com base nas conclusões da Solução de Consulta Cosit nº 331, de 21 de junho de 2017, anexando documentos que, a seu juízo, são aptos a reverter as glosas de créditos quanto a tais arrendamentos.

A 1ª turma da DRJ/CGE, mediante Acórdão nº 04-50.002, em 23 de setembro de 2019, entendeu por dar parcial provimento à manifestação de inconformidade, sob os termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011 DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. Não é nulo o despacho decisório se não ocorrido o cerceamento do direito de defesa. JUNTADA DE DOCUMENTOS. A juntada posterior de provas só é possível mediante justificativa da impossibilidade de se fazê-lo com a manifestação de inconformidade. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011 BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. Não procede a conclusão de que não teria havido a tributação na entrada do bem, a chamar a incidência do § 2º do artigo 3º, tanto da Lei nº 10.637/1992, quanto da Lei nº 10.833/2003, que veda o creditamento no caso de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, no caso de tributação monofásica das contribuições. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. FRETE SOBRE COMPRAS. Para que o valor do item integrante do custo de aquisição de bens considerados insumos possa ser incluído no valor-base

do cálculo do montante de crédito apurável é necessário que a receita decorrente da comercialização de tal item tenha se sujeitado ao pagamento das contribuições. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. DESPESAS ADUANEIRAS. Não possibilidade de creditamento das despesas aduaneiras uma vez que tais despesas não se enquadram no conceito de insumos. ENERGIA ELÉTRICA. VALOR LÍQUIDO. Gera direito a créditos das contribuições a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, e não a energia elétrica contratada, nem tampouco o valor total da fatura de energia elétrica. DESPESAS DE ALUGUÉIS DE PRÉDIOS LOCADOS DE PESSOA JURÍDICA. ARRENDAMENTO RURAL. Cabe a constituição de crédito das contribuições sobre o arrendamento de imóveis rurais/prédios rústicos utilizados nas atividades da empresa, nos termos do art. 3º, inciso IV, da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03, quando comprovada a despesa incorrida no mês. DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDA. FRETES INTERNOS. Os fretes relativos aos transportes de mercadorias em face de processo produtivo devem ser considerados para fins de crédito das contribuições. DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDA. AGENCIAMENTO DE MÃO DE OBRA. A contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra, desde que os serviços prestados pela pessoa jurídica contratada sejam considerados insumos, e inexistam outros impedimentos normativos, dá direito à apuração de créditos em relação a tais serviços. CONTRAPRESTAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. EXTEMPORANEIDADE QUANTO À APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO. A possibilidade de desconto de créditos das contribuições refere-se às aquisições e despesas do próprio período de apuração, não se cogitando da apropriação extemporânea. Impugnação Procedente em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte

O contribuinte interpôs, tempestivamente, recurso voluntário, no qual afirma em síntese: i) considerações gerais sobre a não cumulatividade das contribuições, ii) da glosa de créditos sobre frete na aquisição de insumos desonerados e despesas aduaneiras – indevidas porque ambos são essenciais ao processo produtivo da recorrente; iii) das despesas de alugueis de prédios locados de pessoa jurídica (arrendamento rural) – juntada de contratos de compra e venda, memorando descritivo os arrendamentos com mútuos e comprovantes de pagamentos; iv) da glosa de créditos sobre energia elétrica – indevida restrição pela taxatividade do artigo 3º, inciso III, das Leis 10.637 e 10.833, e, v) das despesas de contraprestação de arrendamento mercantil (crédito extemporâneo); vi) da glosa de créditos sobre despesas de armazenagem – anexa ao processo 13 notas fiscais com objetivo de suprir a ineficiência probatória constatada pela DRJ; vii) princípio da verdade material e aceite de provas em sede de Recurso Voluntário.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

Cinge-se a controvérsia sobre o reconhecimento de créditos de PIS e COFINS, em que afirma o contribuinte possuir legítimo direito, face às glosas mantidas pela fiscalização e pela decisão de primeira instância relativas à: i) frete de produtos desonerados; ii) despesas aduaneiras; iii) despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica (arrendamento rural); iv) energia elétrica consumida x contratada; v) despesas de contraprestação de arrendamento mercantil (extemporâneo); vi) despesas de armazenagem.

Junta aos autos, para o ponto em que foi negado por ineficiência probatória – despesas de armazenagem, notas fiscais que tem o condão de comprovar a certeza e liquidez dos créditos pleiteados, pleiteando a juntada tardia de provas neste processo administrativo.

Pois bem.

O primeiro pilar argumentativo a ser tratado, é o aceite de provas no Recurso Voluntário, e para tanto, inicio a base das considerações no artigo 16, do Decreto 70.235/1972.

Afirma tal dispositivo:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

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

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

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

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

O parágrafo 4º, do dispositivo acima, estabelece que as provas devem ser apresentadas juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, exceto se a situação enquadrar-se em uma das exceções ali descritas.

A norma expressa carrega espaço para entendermos que, dentro das excepcionalidades, podemos aceitar as provas apresentadas pelo contribuinte em outro momento processual, pontualmente posterior, que não a manifestação de inconformidade, e acredito fazê-lo em atendimento ao princípio da verdade material.

E justamente nesse sentido entende a Câmara Superior de Recursos Fiscais, através de vários acórdãos, dos quais me limito a citar e transcrever as argumentações em um deles - Acórdão nº 9303-005.084:

Como já vimos, o acórdão recorrido considerou preclusa a apresentação destes novos documentos e negou provimento ao recurso.

O transcrito § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, estabelece que as provas devem ser apresentadas juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual. **A regra é clara e bastante justificável à medida em que atende à necessidade de que o processo administrativo tenha sua marcha uniforme para frente e exigindo aos administrados o cumprimento de prazos, permitindo a solução de conflitos em consonância com a desejada celeridade processual. De fato, não é razoável que se permita a apresentação de elementos de prova em qualquer fase recursal a critério do administrado.**

Mas comungo da ideia de que este critério não seja absoluto a ponto de colidir com outros princípios caros ao processo administrativo, a exemplo dos princípios da formalidade moderada, da ampla defesa e da verdade material.

No presente caso, além de estar cerceando o direito de defesa do contribuinte, à medida em que a descrição dos fatos no despacho decisório não é clara o suficiente, poderá estar havendo restrição à aplicação da verdade material à medida em que aqueles documentos apresentados podem revestir-se de elementos suficientes para a confirmação da existência do direito de compensação do contribuinte.

Semelhante raciocínio foi apresentado em voto do ex-conselheiro Belchior Melo de Sousa no acórdão nº 3803-004.325, de 27/06/2013, o qual transcrevo parcialmente, por concordar inteiramente com suas conclusões (grifos meus).

O litígio decorrente da apreciação das compensações declaradas passou a ser submetido ao rito do Processo Administrativo Fiscal, regido pelo Decreto nº 70.235/72, a partir da data publicação da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003 (convertida na Lei nº 10.833/2003). Assim, a princípio deve o litigante submeter-se à observância do art. 16, § 4º, que trata do momento processual de apresentação das provas como sendo o da manifestação de inconformidade, ou, ainda, até a decisão de primeira instância, autorizado pelo órgão julgador.

É consabido que a norma legal do art.16, § 4º, citado, tem sua aplicação originária ao processo de determinação e exigência de crédito tributário, cujos fatos imputados ao fiscalizado devem ser respaldados pela provas levantadas e apresentadas pelo fisco no procedimento inquisitório do lançamento. É exigência, ainda, desse feito que os fatos de que é acusado o autuado estejam pontual e claramente descritos. Este modelo de ação tem por fim permitir o exercício da ampla defesa do contribuinte, sob amparo de garantia constitucional.

Vê-se que tal entendimento prima pelo princípio da verdade material, bem como ampla defesa e contraditório, de modo a proteger o aceite de conjunto probatório em outro momento processual, que não o da manifestação de inconformidade.

Entendo que o sentido esposado pela Câmara Alta do Tribunal, bem como pela norma expressa, deve ser aplicado com parcimônia a cada caso concreto, especialmente quanto à análise do conjunto probatório que foi juntado pelo contribuinte, bem como pela natureza das provas que compõem o respectivo conjunto.

E, no caso em comento, entendo plausível respectivo aceite, especialmente porque as provas que foram juntadas são documentos fiscais e contábeis que tem força probatória suficiente para forte indício do direito creditório pleiteado.

Superado o aceite da prova em sede de Recurso Voluntário – e o faço aqui, de forma expressa, em primazia ao princípio da verdade material e ao entendimento já esposado na CSRF, os documentos devem ser analisados.

Nesse sentido, entendo que o presente processo não está maduro para julgamento, não só pelo indício de legitimidade dos créditos relativos às despesas de armazenagem, como também pela dúvida em relação à glosa com despesas aduaneiras, tendo em vista que não é possível identificar se foram despesas incorridas na importação ou despesas incorridas na exportação, ponto fulcral para firmar posicionamento desta relatora.

Nesse sentido, voto por converter o processo em diligência, com objetivo de:

- a) Identificar se as glosas efetuadas em relação às despesas aduaneiras referem-se às importações ou exportações realizadas pelo contribuinte;
- b) Verificar as notas fiscais acostadas aos autos, permitindo ao contribuinte a complementação de tais provas, mediante manifestação;
- c) Confecção de relatório fiscal que demonstre expressamente a legitimidade do crédito pleiteado, em relação às despesas de armazenagem e despesas aduaneiras, se incorridas na importação;
- d) Intime o contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado da diligência no prazo de 30 (trinta) dias.

Após cumprida a diligência, com ou sem manifestação da parte, retornem os autos para julgamento.

*Assinado Digitalmente*

**Mariel Orsi Gameiro**