



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



**Processo nº** 10325.000074/2005-50  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3003-000.186 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 08 de dezembro de 2020  
**Assunto**  
**Recorrente** FERGUMAR FERRO GUSA DO MARANHAO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, para que a Delegacia de origem proceda a intimação da Recorrente a apresentar, quanto às operações de aquisição de carvão vegetal, quando era necessária a emissão de nota fiscal complementar: notas fiscais objeto da glosa, bem como a comprovação dos pagamentos adicionais, esclarecimentos em torno dessas operações, esclarecendo quando as notas fiscais complementares eram emitidas, de que forma os valores documentados nas notas fiscais complementares eram pagos pela Recorrente aos fornecedores e se as notas fiscais de entrada por ela emitidas consideravam os valores das diferenças identificadas nas notas fiscais complementares. Após a apresentação da documentação, que a autoridade proceda a conferência dos pagamentos com as notas fiscais glosadas para fins de apuração do crédito de PIS, elabore relatório conclusivo, manifestando-se objetivamente sobre a existência ou não do vindicado direito creditório..

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ariene d'Arc Diniz e Amaral - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente), Muller Nonato Cavalcanti Silva e Ariene d'Arc Diniz e Amaral (relatora). Ausente a Conselheira Lara Moura Franco Eduardo.

### **Relatório**

Adoto o relatório da Delegacia de origem que bem delimita a questão:

Fl. 2 da Resolução n.º 3003-000.186 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10325.000074/2005-50

“Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta contra Despacho Decisório que reconheceu em parte o direito creditório pleiteado, relativo a ressarcimento do 'crédito de PIS não cumulativo — exportação, referente aos meses de outubro, novembro e dezembro de 2004. O contribuinte pretendia extinguir, mediante a compensação com suposto crédito de R\$ 431.510,70, diversos débitos, conforme detalhamento feito à fl. 1014 dos autos.

Segundo o item "8" da Informação Fiscal que embasou o Despacho Decisório (fls. 1014/1026), o deferimento parcial do pedido se deu em virtude das seguintes ocorrências:

- Irregularidades constatadas em diversas Notas Fiscais Complementares de aquisição do insumo carvão, nos meses de outubro, novembro e dezembro, no valor total de R\$ 4.078.102,06 e a conseqüente glosa do crédito de PIS — mercado externo do 4º trimestre de 2004 no montante de R\$ 67.288,64.
- Inclusão de notas fiscais sem direito a crédito, visto se referirem a aquisição de cestas básicas, medicamentos e/ou outros produtos que não dão direito a crédito. Referidas notas totalizam a quantia de R\$ 20.926,40 e ensejaram a glosa de crédito no valor de R\$ 345,29 (fl. 1024).

O remanescente de crédito, apurado pela autoridade fiscal, passível de ressarcimento/compensação, importou na quantia de R\$ 363.876,74 (fl. 1025).

A decisão da autoridade fiscal também afetou compensações pleiteadas pelo contribuinte e que se baseavam no original crédito reclamado, na medida em que limitou aquelas compensações ao montante do crédito reconhecido. O decisório também indeferiu pedido de ressarcimento de alegado saldo restante de crédito.

Cientificado do Despacho Decisório em 22/05/2009 (fl. 1029), o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 19/06/2009 (fl. 1036/1049), requerendo o reconhecimento integral do direito creditório e a homologação da compensação declarada.

São estes a seguir, em suma, os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade:

Notas Fiscais complementares de aquisição do insumo carvão:

Em relação à glosa efetuada sobre a aquisição de carvão vegetal acobertada com Nota Fiscal de Entrada — Complementar, de sua própria emissão, alega em suma o seguinte:

- as notas fiscais de entrada por ele emitidas são documentos hábeis para respaldar a geração de crédito da Cofins não cumulativa;
- as operações com carga a granel muito freqüentemente apresentam diferenças quantitativas quando mensuradas na origem e no destino, em especial no tocante a operações com produtos florestais normalmente originados de pequenos produtores independentes estabelecidos em zonas rurais de regiões remotas do País;
- no caso de carvão vegetal a mensuração da volumetria da carga se faz com base em uma unidade de medida específica denominada "metro de carvão" (MDC), correspondente ao volume contido na projeção (hipotética) da figura geométrica tubular medindo um metro de altura, um metro de largura e um metro de comprimento, sendo certo que o produtor ao fazer a carga deve considerar (e considera), por estimativa, a acomodação natural do produto que ocorrerá no curso do transporte, fenômeno que resulta, ao final do percurso, na redução métrica da altura inicialmente prevista (em decorrência do preenchimento dos vazios formados no momento do carregamento - circunstância factual inerente à natureza física intrínseca deste produto florestal);

Fl. 3 da Resolução n.º 3003-000.186 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10325.000074/2005-50

- as operações com matérias primas florestais têm, no ordenamento jurídico pátrio, outras especificidades que as tornam peculiares: estão submetidas às normas gerais de tributação aplicáveis às mercadorias em geral. Entrementes, sua exploração, comercialização, circulação, guarda e utilização estão subordinadas a rígidos e M enérgicos controles estatais, por força da legislação ambiental;
- para exercício do poder de polícia em matéria ambiental o poder público competente estabeleceu, e vigorava na época contemporânea aos fatos em análise, um sistema de dupla documentação obrigatória (Notas Fiscais e Autorizações Para Transporte de Produtos Florestais - ATPF's). Por tal sistema, no caso de operações com carvão vegetal, o acertamento das eventuais diferenças de volumes entre o constante dos documentos emitidos pelo vendedor e o efetivamente recebido pelo comprador deveria ser feito por lançamento retificador, no campo próprio do documento ambiental;
- se o acertamento de eventuais divergências quantitativas era determinado fazer, aliás, corretamente, no momento da recepção dos produtos florestais, regularizando de forma pronta e imediata o acobertamento dos estoques e do consumo do produto florestal na regência da legislação ambiental, imperativo seria, também, o simultâneo acertamento dos mesmos estoques nos registros contábeis e fiscais;
- a emissão de Notas Fiscais complementares pela Administrada ora impugnante, embora singular, constitui procedimento que se ajusta de maneira absolutamente adequada e legítima ao provimento das circunstâncias materiais e ao conjunto normativo vigorante no País, sendo, portanto, meio idôneo e hábil para acobertamento das transações referenciadas.

Aquisição de cestas básicas e medicamentos:

- o contribuinte do PIS e da COFINS não-cumulativos, segundo as Leis 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04, tem direito de tomar créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como "insumos" na fabricação de produtos destinados à venda;
- nenhuma dessas leis conceitua "Insumos" e, tampouco, remetem à utilização subsidiária da legislação do IPI para a busca do seu conceito, a exemplo do que ocorreu quando da instituição do crédito presumido de IPI em ressarcimento ao PIS e à COFINS de que trata a Lei 9.363/96;
- não existe um sentido técnico para insumos no campo legal de incidência do PIS e da COFINS. Desse modo, se as leis que instituíram essas contribuições não definiram o que são "insumos" e nem obrigam à utilização subsidiária da legislação do IPI para se extrair tal conceito, depreende-se que o legislador quis utilizar o sentido comum deste vocábulo na linguagem;
- a Secretaria da Receita Federal, ao "interpretar e aplicar" a legislação fiscal, editando atos normativos e as instruções necessárias à sua execução, disciplinou (ilegalmente) sobre "insumos" nas Instruções Normativas 247/02 e 404/04, porquanto extrapolou os limites de sua competência ao fixar uma interpretação restritiva a esse termo, no âmbito das contribuições sociais não-cumulativas incidentes sobre o faturamento;
- Segundo tais instruções, são "insumos" utilizados na fabricação de produtos destinados à venda, exclusivamente, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado. Também são "insumos" os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na fabricação do produto;
- as referidas instruções normativas interpretaram o termo "insumos" em sentido mais que estrito, mas, absolutamente restrito, que sequer se amolda aos comandos e conceitos

Fl. 4 da Resolução n.º 3003-000.186 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10325.000074/2005-50

previstos no Regulamento do IPI (art. 164, I), menos ainda às normas de tributação regentes do Pis e da Cofins não cumulativos - o que as torna viciadas de ilegalidade;

- não se pode afirmar simplista e categoricamente que o conceito de "insumos", para fins da legislação do PIS e da COFINS, tenha a mesma dimensão dada pela legislação do IPI;

- reconhecendo-se a acepção ampla do termo "insumos" dentro da legislação do PIS e da COFINS, pela sua direta relação com o faturamento, deve-se então admitir que todos os custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte com a fabricação de produtos destinados à venda são "insumos". Tal conclusão se estende, tanto, quanto cabível, à prestação de serviços.

- Por tais razões, a aquisição dos insumos cestas básicas e medicamentos junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País legitima o direito creditório pleiteado pela contribuinte/reclamante, sendo também ilegítima a glosa fiscal dos créditos fiscais decorrentes de tais aquisições.

- Segundo tais instruções, são "insumos" utilizados na fabricação de produtos destinados à venda, exclusivamente, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado. Também são "insumos" os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na fabricação do produto;

- as referidas instruções normativas interpretaram o termo "insumos" em sentido mais que estrito, mas, absolutamente restrito, que sequer se amolda aos comandos e conceitos previstos no Regulamento do IPI (art. 164, I), menos ainda às normas de tributação regentes do Pis e da Cofins não cumulativos - o que as torna viciadas de ilegalidade;

- não se pode afirmar simplista e categoricamente que o conceito de "insumos", para fins da legislação do PIS e da COFINS, tenha a mesma dimensão dada pela legislação do IPI;

- reconhecendo-se a acepção ampla do termo "insumos" dentro da legislação do PIS e da COFINS, pela sua direta relação com o faturamento, deve-se então admitir que todos os custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte com a fabricação de produtos destinados à venda são "insumos". Tal conclusão se estende, tanto, quanto cabível, à prestação de serviços. Por tais razões, a aquisição dos insumos cestas básicas e medicamentos junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País legitima o direito creditório pleiteado pela contribuinte/reclamante, sendo também ilegítima a glosa fiscal dos créditos fiscais decorrentes de tais aquisições.

O contribuinte finaliza a Manifestação de Inconformidade requerendo o restabelecimento do direito creditório pleiteado, a homologação da compensação pretendida e o ressarcimento do saldo remanescente de crédito — tudo como originalmente requerido.

A DRJ manteve o Despacho decisório integralmente. O voto condutor assim destacou:

“Das Notas Fiscais complementares de aquisição do insumo carvão:

De acordo com o disposto na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 3º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação bens e serviços, utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes.

Fl. 5 da Resolução n.º 3003-000.186 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10325.000074/2005-50

A IN SRF n.º 247/2002, art. 66, determina de que forma será feito o cálculo do crédito do PIS Não-cumulativo. O artigo 67 do mesmo diploma normativo deixa claro que o direito ao crédito de que trata o artigo 66 aplica-se, exclusivamente, em relação:

I- aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliado no país,

11- aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados, à pessoa jurídica domiciliada na País; e

III- aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas e encargos incorridos a partir de 1º de dezembro de 2002.

Observe-se que o texto não especifica o documento comprobatório para que se faça jus ao crédito a descontar. Porém, condiciona o direito ao crédito aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados à pessoa jurídica domiciliada no país.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal que serviu de base para o Despacho Decisório (fls. 416/422), após verificação das Notas Fiscais de aquisições de bens e serviços utilizados como insumos, que tenham gerado direito ao crédito pleiteado, constataram-se irregularidades em notas fiscais complementares de aquisição do insumo carvão. Tais notas foram emitidas pelo próprio beneficiário do crédito. A autoridade fiscal aponta tal fato como irregular, o que é certo, vez que o instrumento hábil para comprovação de custos e/ou despesas é a nota fiscal (ou documento equivalente) emitida pelo fornecedor de tais bens ou serviços.

A mera emissão, pelo próprio comprador, de nota fiscal de entrada complementar, não faz prova do que a legislação exige para que se faça jus ao crédito sobre os referidos insumos.

Importante frisar que, conforme Termo de Verificação Fiscal a fiscalização fez um levantamento e detectou irregularidades na aquisição do insumo carvão. Tal fato não implica, *per se*, convalidação de todos os registros contábeis da recorrente, tais como a efetiva entrada/consumo do insumo carvão vegetal e o pagamento das quantias excedentes de carvão vegetal que deram causa à emissão de nota fiscal complementar. É de se observar que não constam do presente processo, declarações/documentos emitidos pelos fornecedores (carvoeiros) que lastreiem as notas fiscais complementares glosadas pela fiscalização.

Ressalte-se que, em momento algum o Termo de Verificação Fiscal faz alusão a possíveis pagamentos referentes às notas fiscais glosadas. Cumpre ressaltar que o Interessado poderia ter apresentado os comprovantes de pagamento correspondentes àquelas notas fiscais, como elemento de prova do fato alegado.

Registre-se que o montante levantado em tais notas fiscais atinge quantias significativas em valores numéricos, fato que contrapõe a argumentação de que elas serviriam para acertar eventuais diferenças quantitativas verificadas no momento do desembarque do carvão, devido à acomodação natural do produto que ocorre no curso do transporte.

Posto isso, resta configurado que a glosa efetivada quando da apuração dos créditos deve ser mantida.

Das glosas relativas à aquisição de cestas básicas e medicamentos:

No que diz respeito à alegação de que a Secretaria da Receita Federal disciplinou (ilegalmente) sobre o tema "insumos" nas Instruções Normativas n.º 247/2002 e 404/2004, aplicando interpretação restritiva à matéria; cabe esclarecer que a autoridade administrativa, por força de sua subordinação ao poder vinculado ou regrado, deve limitar-se à aplicação da legislação em vigor, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da legalidade da norma vigente.

Fl. 6 da Resolução n.º 3003-000.186 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10325.000074/2005-50

Portanto, acerca do que traz a defesa em sua Manifestação de Inconformidade, é de se ressaltar, mais uma vez, os estreitos limites a que se encontra adstrito o julgador administrativo na apreciação da matéria em tela, razão pela qual não será feito aqui qualquer exame sobre a ilegalidade daquelas normas tributárias.

Analisando a questão de fundo, traz-se a lume em primeiro lugar a Lei n.º 10.637/2002 que disciplina a Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, com a incidência não-cumulativa, onde em seu Art. 66 estabelece:

Art. 66. A Secretaria da Receita Federal e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editarão, no âmbito de suas respectivas competências, as normas necessárias à aplicação do disposto nesta Lei.

Regulando a aplicação da citada Lei, a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a Instruções Normativa SRF n.º 247/2002, a qual traz o conceito de "insumos" em seu Art. 66, § 5º *verbis*:

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso 1 do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 0910912003)

1 - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 0910912003)

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído pela IN SRF 358, de 0910912003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 0910912003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 0910912003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 0910912003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 0910912003)

O comando normativo deixa claro que consideram-se "insumos" somente os materiais ou serviços efetivamente utilizados ou consumidos diretamente no processo produtivo. Assim sendo, despesas com a aquisição de cestas básicas, medicamentos ou outras não intrinsecamente relacionadas com a fabricação dos produtos destinados à venda, como as do caso em questão, não podem ser aproveitadas no cálculo da contribuição apurada de acordo com o regime de incidência não-cumulativa.

Não se pode tomar o conceito de insumo na forma ampla pretendida pelo defendente, visto que insumo, por sua própria característica, é algo intimamente ligado ao processo produtivo. Estabelecer a sinonímia entre os conceitos de "insumo" e "custo/despesa" seria o mesmo que estabelecer a identidade entre espécie e gênero. É de se concluir, então, que se mostram cabíveis as glosas efetuadas pelo agente fiscal."

Em sede de recurso voluntário o contribuinte alega nulidade da decisão: decisão inidônea, pois materialmente desmotivada e alheia à controvérsia tratada nos autos. violação dos

Fl. 7 da Resolução n.º 3003-000.186 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10325.000074/2005-50

princípios constitucionais do devido Processo legal, do contraditório e da ampla defesa. No mérito, **a) quanto as notas fiscais complementares de entrada de carvão vegetal:**

“Inconteste e incontroverso nestes autos que a aquisição do insumo de produção carvão vegetal dá direito ao creditamento da Contribuição Social tratada nesta contenda, por força da não cumulatividade da exação; foi devidamente demonstrado e comprovado no curso da verificação fiscal - que o creditamento e pagamento aos fornecedores de carvão vegetal é feito com base nas quantidades efetivamente recebidas (ajustadas pelas Notas Fiscais Complementares de entrada ou, se for o caso, de devolução), estando, deste modo, devida e regularmente contabilizadas todas as Notas Fiscais Complementares decotadas pela fiscalização, bem assim as respectivas quitações. Ilustrando tais assertivas, a luz da verdade material, faz juntar a alegada comprovação dos pagamentos de algumas Notas Fiscais Complementares cuja glosa do crédito se discute nos autos do presente processo administrativo. - conforme segue:

CASO EXEMPLO N.º 01 - Notas Fiscais Complementares nos 020440 Valor R\$ 22 1, 10 e 020441 Valor R\$ 2.472,69 - Fornecedor P. J. LEITE DA SILVA.

- Documento 01/A- Bordereau de Pagamento n.º 014349 de 21112/2004 destinado à quitação de seis Notas Fiscais do fornecedor P. J. LEITE DA SILVA entre as quais as NF"s 020440 e 020441, no importe bruto de R\$ 9.510,46 e líquido de idêntico valor.
- Documento 01113 - Cópia do Cheque n.º 027597, datado de 2211212004, Banco Bradesco - Ag. Açailândia no valor de R\$ 9.510,46 em :favor do fornecedor P. J. LEITE DA SILVA.
- Documento 01/C - Cópia do Livro Diário, fls. 213, devidamente autenticado na JUCEMA, constando a escrituração do pagamento mediante Cheque n.º 027597 da importância de R\$ 9.510,46 a Débito da Conta 20120070064 (Fornecedor) e a Crédito da Conta 10110020005 Bancos C/Movimento (B.Bradesco).

CASO EXEMPLO No 02 - Notas Fiscais Complementares nos 020247 Valor R\$ 10.417,55 e 020248 Valor R\$ 25.488,99 - Fornecedor Josivaldo dos S.da Silva Ind.

- Documento 02/A - Bordereau de Pagamento n.º 014290 de 14/1212004 destinado à quitação de trinta e seis Notas Fiscais do fornecedor Josivaldo dos S. da Silva Ind, dentre as quais as NF "s 020247 e 020248, no importe bruto de R\$ 1.13.939,92, com desconto de adiantamento perfazendo R\$ 500,00 e saldo líquido a pagar no montante de R\$ 113.439,92.
- Documento 02/B - Relatório de Pagamentos Eletrônicos (sistema Pagfor, Banco Bradesco - Ag. Açailândia) onde demonstrado o pagamento no dia 15/1212004, mediante crédito real time em conta corrente, da importância de R\$ 113.439,92 em favor do fornecedor Josivaldo dos S. Silva Ind.
- Documento 02/C - Cópia do Livro Diário, pág. 146, devidamente autenticado na JUCEMA, constando a escrituração do pagamento referente Ordem de Crédito (OC) n.º 014290 no importe de R\$ 113.439,92 a Débito da Conta 20120070066 (Fornecedor) e a Crédito da Conta 101 10020005 Bancos C/Movimento (B.Bradesco).

Enfatizando que os casos/exemplos reportados na , precedência traduzem fidedignamente os procedimentos aplicados a todas as Notas Fiscais Complementares cujos créditos da contribuição não cumulativa foram glosados pela fiscalização - procedimentos estes, que, repete-se, foram submetidos ao crivo do auditor fiscal, no curso da verificação fiscal (que não apontou qualquer irregularidade), entende a Administrada/Recorrente ter arredado, de forma incontestável a dúvida levantada pela Turma Julgadora da DRJ/Fortaleza quanto à efetividade dos pagamentos, cuja suposta

Fl. 8 da Resolução n.º 3003-000.186 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10325.000074/2005-50

não comprovação teria motivado sua Decisão pela improcedência da manifestação de inconformidade.

**b) Quanto à compra de medicamentos e cestas básicas fornecidas aos trabalhador da área de produção:** Impossibilidade de adoção do conceito restritivo de insumos constante da IN-SRF 247/2002 (introduzido pela IN SRF 358 de 09/10/2003) que se e quando interpretado isoladamente, varreria do mundo jurídico a possibilidade de creditamento de quaisquer valores em relação aos custos indiretos e à esmagadora maioria das despesas incorridas no processo produtivo, ferindo de morte a própria não cumulatividade da exação.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ariene d'Arc Diniz e Amaral, Relatora.

O presente recurso contém matéria de competência desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Sobre a tempestividade do recurso, verifica-se que o prazo para interposição da peça recursal é de 30 (trinta) dias a contar da intimação é tempestivo. Presentes os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da DRJ que manteve Despacho Decisório reconhecendo em parte o direito creditório pleiteado, relativo a ressarcimento do 'crédito de PIS não cumulativo — exportação, referente aos meses de outubro, novembro e dezembro de 2004.

## 1 Ônus da prova

Em si tratando de compensação tributária, modalidade de extinção do crédito tributário, aceita sob determinadas condições, tem-se em síntese que (i) pressupõe a existência de créditos e débitos do contribuinte; (ii) a compensação deve ser realizada com créditos líquidos e certos; (iii) o ônus da prova incumbe ao contribuinte; conforme o entendimento deste tribunal administrativo muito bem consolidado no voto do Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva, no Acórdão nº **3003-001.000** (e outros), com o qual concordo e passo respeitosamente a adotar, nos termos regimentais, conforme trecho de voto abaixo transcrito:

### “2. Sobre Compensação De Créditos Tributários

A compensação - uma das modalidades de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, II, do Código Tributário Nacional - pressupõe a existência de créditos e débitos tributários de titularidade do contribuinte.

Conforme o art. 170 do CTN, a lei poderá atribuir, em certas condições e sob garantias determinadas, à autoridade administrativa autorizar a compensação de débitos tributários **com créditos líquidos e certos do sujeito passivo**:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Fl. 9 da Resolução n.º 3003-000.186 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10325.000074/2005-50

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.

Trata-se de regra replicada no 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; - Grifado.

De clareza cristalina a regra para compensação de créditos tributários por apresentação de Declaração de Compensação (DCOMP): demonstração da certeza e liquidez. A regra é harmônica com a disposição do CTN sobre o instituto da compensação, conforme asserta o artigo 170.

Nesse contexto, o direito à compensação existe na medida exata da certeza e liquidez do crédito em favor do sujeito passivo. Assim, a comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário mostra-se fundamental para a efetivação da compensação.

Em análise dos autos afere-se que a Recorrente não trás qualquer elemento probatório que conduza à compreensão de que exista de fato direito creditório líquido e certo apto a revelar equívoco no despacho decisório de e-fl. 7.

Há de se recordar o que aduz o art. 967 do Decreto 9.580/2018:

Art. 967. A escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e **comprovados por documentos hábeis**, de acordo com a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.– grifado.

Caberia à Recorrente, portanto, trazer ao conhecimento deste Conselho sua escrita contábil com as demonstrações dos lançamentos do período de apuração em debate, lastreadas por notas fiscais e/ou documentos idôneos que comprovem a liquidez e certeza do crédito alegado em PER/DCOMP. Não o fazendo, restam inócuas as alegações aventadas neste Apelo.

### 3. Do Ônus da Prova

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 ou, em situações extremas, demonstrar indícios convergentes que levem ao entendimento de que as alegações são verossímeis. Sobre ônus da prova em compensação de créditos transcrevo entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, a qual me curvo para adotá-la neste voto:

"...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos

Fl. 10 da Resolução n.º 3003-000.186 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10325.000074/2005-50

autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações."

No caso concreto, já em sua impugnação perante o órgão a quo, a Recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido.

A regra maior que rege a distribuição do ônus da prova encontra amparo no art. 373 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

O dispositivo transcrito é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, vez que a obrigação de provar está expressamente atribuída à Autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de compensação.

As provas devem ser compreendidas como um meio apto a formar convencimento daquele que avalia determinada situação fática. No caso em testilha, o que deve ser elevado ao patamar de prova são quaisquer elementos, aptos a dissuadir o julgador a tomar como verdadeira as alegações enunciadas nos autos.

Regressando aos autos, não existem elementos, provas ou indícios aptos a contrapor a atividade do Fisco ao não homologar a integralidade do crédito pleiteado. **A Recorrente não traz aos autos elementos hábeis a provar certeza e liquidez do crédito alegado, tais como notas fiscais e escrita contábil apta a apurar a base de cálculo da contribuição Cofins do período de apuração discutido.**

Tenho por entendimento que se o contribuinte consegue apurar em sua contabilidade o valor do crédito para transmissão da Dcomp e litigar administrativamente por sua homologação, não há dúvidas que poderia ou pode comprová-lo documentalmente nos autos. Contudo, mesmo com as oportunidades dadas à Recorrente no contencioso administrativo, não trouxe aos autos a *certeza e liquidez* exigidas tanto pelo CTN

Fl. 11 da Resolução n.º 3003-000.186 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10325.000074/2005-50

quanto pela Lei 9.430/1996. Vale destacar que a Recorrente não participou ativamente da instrução processual, quedando-se inerte quanto à produção de provas cujo ônus lhe incumbia, trazendo aos autos documentos sem teor probatório”.

Entendo que assiste razão a Recorrente, havendo direito ao crédito sobre insumos “carvão” utilizado em seu processo produtivo, ainda que as Nota fiscais de Entrada-Complementares tenham sido emitida pelo próprio contribuinte, já que consubstanciada a determinação em legislação própria, no caso a ambiental. Restará pontuar que a lei tributária condiciona o direito ao crédito aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados à pessoa jurídica domiciliada no país.

Neste passo destaco que todo o processo contém documentação robusta que suporta o direito alegado pelo contribuinte. Como atesta o despacho decisório o contribuinte cuidou de apresentar toda a documentação necessária a comprovação da existência do crédito, notas fiscais, livros e documentos contábeis. O DD entretanto entendeu que as notas fiscais complementares sobre a aquisição de carvão não poderiam ser aceitas já que haviam sido emitidas pelo próprio contribuinte. A DRJ por sua vez entendeu que não haveria problema na emissão de nota fiscal de entrada complementar, todavia, as mesmas deveriam estar acompanhadas da respectiva comprovação de pagamento aos fornecedores.

Atendendo ao entendimento da DRJ o Contribuinte apresenta em sede de recurso voluntário, por amostragem, documentação que comprova a realização de pagamentos complementares aos fornecedores. Sob a égide da verdade material, entendo pela aceitação da referida documentação complementar, como suficiente a demonstrar os indícios de comprovação do direito, em conjunto com todos os demais elementos constantes dos autos, da compensação integral pleiteada. Assim, necessário se torna demandar à unidade de origem a intimação da recorrente e o detalhamento dos pagamentos efetuados pela recorrente, relativamente ao item glosado.

Diante do exposto, nos termos dos arts. 18 e 29 do Decreto no 70.235, de 1972, proponho a realização de diligência para que a Unidade de Origem:

1. Proceda a intimação da Recorrente a apresentar quanto às operações de aquisição de carvão vegetal quando era necessária a emissão de nota fiscal complementar:
  - 1.1 notas fiscais objeto da glosa bem como a comprovação dos pagamentos adicionais;
  - 1.2 a apresentação de esclarecimentos em torno dessas operações, esclarecendo quando as notas fiscais complementares eram emitidas, de que forma os valores documentados nas notas fiscais complementares eram pagos pela Recorrente aos fornecedores e se as notas fiscais de entrada por ela emitidas consideravam os valores das diferenças identificadas nas notas fiscais complementares.
2. Após a apresentação da documentação que a autoridade proceda a conferência dos pagamentos com as notas fiscais glosadas para fins de

Fl. 12 da Resolução n.º 3003-000.186 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10325.000074/2005-50

apuração do crédito de PIS, elabore relatório conclusivo, manifestando-se objetivamente sobre a existência ou não do vindicado direito creditório.

Encerrada a instrução processual o recorrente deverá ser intimado para, se assim desejar, manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias, antes da devolução do processo para este Colegiado, para prosseguimento do feito.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Ariene d'Arc Diniz e Amaral