



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10325.900018/2011-65
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3001-002.347 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 16 de março de 2023
Recorrente GUARANY SIDERURGIA E MINERACAO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

PROVA. FATO CONSTITUTIVO DE UM DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE. ART. 373, I, DO CPC E ART. 28 DO DECRETO Nº 7.574/2011.

A prova do fato constitutivo de um direito creditório incumbe ao contribuinte, conforme disposto nas normas contidas no art. 373, I, do Código de Processo Civil e no art. 28 do Decreto nº 7.574/2011.

DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO. BOLETIM DE OCORRÊNCIA. INSUFICIÊNCIA.

O Boletim de Ocorrência registrado perante a autoridade policial não tem o condão de substituir a apresentação da documentação pertinente à comprovação do direito creditório pleiteado. Trata-se de um ato unilateral, um instrumento de coleta de informações, que serve à comunicação de um fato potencialmente criminoso, mas que, isoladamente, não faz prova a favor do contribuinte.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL X ÔNUS DE APRESENTAR PROVAS.

A busca pela verdade material no processo administrativo fiscal parte das evidências trazidas aos autos pelas partes. Assim, se a parte dá provas do direito alegado por meio de documentação hábil (escrituração contábil e fiscal, amparada pelos respectivos documentos que lhe dão suporte), incumbe ao julgador avançar a partir desses elementos na busca de uma solução analítica e correta. Todavia, não cabe ao julgador, a pretexto de estar perseguindo a verdade material, substituir a necessária ação probatória do contribuinte. Se as provas (ou a ausência delas) não apontam para a existência de um direito, a verdade material também apontará nesse sentido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João José Schini Norbiato, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Marcos Roberto da Silva (Presidente).

Relatório

Por economia processual e, sobretudo, por descrever em detalhes os eventos processuais até a apresentação da manifestação de inconformidade, reproduzo a seguir partes do relatório contido na decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife/PE (fls. 316/334):

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento, objeto do PER/DCOMP n.º 18521.40103.100206.1.1.08-1876 (fls. 2/6), de créditos de PIS/PASEP Não-Cumulativo – Exportação, supostamente acumulados no 2º trimestre de 2003, no valor de R\$ 93.728,34, transmitido em 10/02/2006, ao qual foram vinculadas diversas Declarações de Compensação (DCOMP).

A verificação da legitimidade do pleito creditório foi realizada por meio de procedimento fiscal que redundou, conforme Despacho Decisório de fl. 50 [fls. 46], no deferimento de parte do direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 41.739,25, e, conseqüentemente, na homologação apenas parcial das compensações a ele vinculadas.

De acordo com a análise efetuada pela fiscalização, explicitada na Informação Fiscal de fls. 38/45, o contribuinte produz ferro-gusa, classificação fiscal 7201.10.00, e utiliza basicamente quatro tipos de matérias-primas: minério de ferro, carvão vegetal, quartzo (seixo) e calcário. Conforme consta do mencionado termo fiscal, foi verificada a necessidade de se efetuar glosas de créditos referentes a aquisições de insumos utilizados na produção (assim considerados pelo contribuinte) e de combustíveis, e também de diversas despesas (nelas incluídas as relativas a empréstimos e financiamentos obtidos junto a pessoas jurídicas), além de créditos presumidos referentes ao estoque de abertura.

Para melhor esclarecimento a respeito dos motivos que deram base às conclusões do Fisco, seguem abaixo algumas informações extraídas da mencionada Informação Fiscal, a partir de imagens digitais [Refere-se às informações contidas às fls. 40/45. Para fins deste acórdão de Recurso Voluntário, serão reproduzidos apenas os trechos que tratam das glosas mantidas na decisão de piso e que foram objeto do Recurso]:

(...)

10. DOS INSUMOS

[...]

b) Referente ao mês de maio/2003

b1) **Calcário** - no demonstrativo apresentado pelo contribuinte, encontra-se informado como aquisição da PJ Induscal Ind. de Calcário Ltda., CNPJ n.º 05.746.748/0001-51, o valor total de R\$ 28.695,59, de acordo com diversas Notas

Fiscais, sendo que as amostra das NF's n.ºs 004880, 005509 e 005681, fornecidas pelo contribuinte mediante Termo de Intimação, estão de acordo com as NF's correspondentes no referido demonstrativo; constando registrado no Livro Razão o valor total de R\$ 26.180,44; não tendo sido encontrado o registro das NF n.ºs 004926, 004927, 004928 e 004929, na importância total de R\$ 2.515,15, devendo, portanto, ser considerado no cálculo do crédito, nos termos art. 3º da Lei n.º 10.637/2002, o valor total registrado no Livro Razão na importância de **R\$ 26.180,44;**

[...]

11. DAS DESPESAS

a) Referente aos Meses de Abril/2003 a Junho/2003

[...]

a3) **Despesas Financeiras de Empréstimos e Financiamentos Obtidos Junto a Pessoas Jurídicas** (linha 07 da Ficha 04 do DACON) - no demonstrativo apresentado pelo contribuinte não se encontra demonstrado as supostas despesas, constando, porém, informado na memória de cálculo fornecida pela PJ como Despesas com Empréstimos e Financiamentos referente ao mês de abril/2003, o valor total de R\$ 157.934,08, referente ao mês de maio/2003, o valor total de R\$ 141.556,09, e referente ao mês de junho/2003, o valor total de R\$ 149.019,63, que não deverão ser considerados no cálculo do crédito do PIS/Pasep Não Cumulativo, nos termos do art. 3º da Lei n.º 10.637/2002, visto não estarem devidamente demonstrados na memória de cálculo, tais como a identificação da PJ prestadora do empréstimo, especificação do empréstimo, etc, que dê suporte à verificação da autenticidade das supostas despesas, se limitando a memória de cálculo a informar os mesmos valores declarados na linha 07 da Ficha 04 do DACON;

a4) **Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado** (linha 09 da Ficha 04 do DACON) - no demonstrativo apresentado pelo contribuinte não se encontra demonstrado as supostas despesas, constando, porém, informado na memória de cálculo fornecida pela PJ como Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado referente ao mês de abril/2003, o valor total de R\$ 178.958,17, referente ao mês de maio/2003, o valor total de R\$ 180.056,72, e referente ao mês de junho/2003, o valor total de R\$ 180.050,69, que não deverão ser considerados no cálculo do crédito do PIS/Pasep Não Cumulativo, nos termos do art. 3º da Lei n.º 10.637/2002, visto não estarem devidamente demonstrados na memória de cálculo, tais como a identificação dos bens objeto de depreciação, data de aquisição, PJ fornecedora, etc, que dê suporte à verificação da autenticidade das supostas despesas, se limitando a memória de cálculo a informar os mesmos valores declarados na linha 09 da Ficha 04 do DACON;

[...]

Devidamente cientificado, o interessado apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 50/75, na qual formula, em síntese, as seguintes razões de defesa:

a) Após fazer breve relato a respeito do seu requerimento e dos fundamentos que embasaram a decisão administrativa contestada, enfatiza o princípio da verdade material e a sua aplicação no processo administrativo fiscal em comparação com o processo civil, além de citar doutrina e jurisprudência administrativa acerca do tema.

b) Passa a contestar as glosas implementadas com relação aos bens utilizados como insumos. Neste contexto, destaca as aquisições de Calcário do mês de maio de 2003 e argumenta que *“as supostas divergências identificadas pela autoridade fiscal se devem*

ao fato de não observar que os valores apresentados no Livro Razão quanto às aquisições dos insumos são registrados sem a inclusão do ICMS”.

c) Aduz que *“a exatidão dos créditos do PIS/PASEP é mensurada mediante a verificação das Notas Fiscais de Compra dos Insumos, que representam o custo de aquisição do insumo, com a inclusão do ICMS”* e que a Receita Federal, por meio da IN SRF n.º 594, de 26/12/2005, *“é clara ao prever que apenas o ICMS-ST (Substituto Tributário) não compõe a base de cálculo para efeito de apuração dos créditos do PIS/PASEP”*. A respeito do assunto, transcreve ementa de Solução de Consulta da Receita Federal e afirma que o crédito originário do Calcário deverá ser cabalmente demonstrado, mediante a realização de perícia.

d) Argumenta que a glosa dos combustíveis (GLP e Óleo Diesel) foi equivocada, haja vista que no desenvolvimento *“do processo produtivo da produção do ferro-gusa é necessário o transporte das matérias-primas ou mesmo dos produtos semi acabados, o que se faz mediante caminhões e demais equipamentos, que para funcionar demandam a utilização de combustíveis”*.

e) Com base em fluxogramas que apresenta e que, segundo informa, representariam o processo produtivo do ferro-gusa, alega que *“os combustíveis consumidos nos caminhões e maquinários utilizados no processo produtivo são conceituados como insumos, gerando créditos de PIS/PASEP nos termos do art. 3º da Lei n. 10.637/2002”*. Sobre a matéria, apresenta ementa de Solução de Consulta da Receita Federal e reafirma não ser admissível a negativa dos créditos sobre os combustíveis consumidos no maquinário empregado no seu processo de industrialização.

f) Destaca, com relação à glosa dos encargos de depreciação do ativo imobilizado, que atendeu as demandas da fiscalização, tendo apresentado a respeito da questão diversos documentos, dentre os quais a Memória de Cálculo dos créditos pleiteados. Sobre o tema, apresenta planilha e acresce que, *“caso persista dúvida acerca do cálculo de depreciação, os valores apresentados no PER serão corroborados em perícia administrativa, mediante a qual será demonstrado que o contribuinte seguiu os limites normativos dispostos na Lei n.º 10.637/2002, Instruções SRF n.º 162/98 e n.º 130/99, bem como o Regulamento do Imposto de Renda (art.310)”*.

g) Sustenta que, em relação à glosa imposta sobre o crédito presumido relativo ao seu estoque de abertura, seria *“útil e necessário a realização de perícia contábil, cuja tecnicidade estornará qualquer dúvida”*.

h) Apoiado no art. 16, IV, do PAF, solicita a realização de perícia contábil no intuito de demonstrar que *“as despesas apresentadas como fatos geradores dos créditos do PIS/PASEP foram devidamente incorridas e estão devidamente lastreadas em documentação, obtendo com exatidão o crédito a ser deferido em favor do contribuinte”*. Novamente, invoca a aplicação do princípio da verdade material, e formula quesitos indicando perito.

Ao final, em outros termos, requer a reforma do despacho decisório e o reconhecimento da integralidade do direito creditório requerido.

Diante das alegações formuladas e do conjunto documental trazido aos autos, o processo foi encaminhado à DRF de origem [Vide documento de fls. 198/200], por proposta do relator à época designado, com vistas a que a fiscalização verificasse a necessidade de proceder a correções nas glosas efetuadas e, caso pertinente, recalculasse o valor passível de ressarcimento, demonstrando, detalhadamente, a metodologia de cálculo utilizada. Outrossim, foi solicitado também que se desse ciência das conclusões fiscais ao sujeito passivo para que, querendo, se pronunciasse a respeito.

As providências requeridas foram efetivadas, tendo a fiscalização, após intimar a empresa a apresentar os documentos necessários à análise e realizar os exames que

entendeu cabíveis, expedido a Informação Fiscal acostada às fls. 295/302 dos autos, a qual aborda em minúcias todas as questões pertinentes à matéria tratada.

A seguir destacamos as principais informações contidas na supra referido termo fiscal, a partir de imagens digitais dele extraídas [Refere-se às informações contidas na **INFORMAÇÃO FISCAL n.º 81/2019/SRRF03/EDCOM, às fls. 295/302. Para fins deste acórdão de Recurso Voluntário, serão reproduzidos apenas os trechos que tratam das glosas mantidas na decisão de piso e que foram objeto do Recurso**] :

Quesito a) – Despesas financeiras de empréstimos e financiamentos obtidos junto a pessoas jurídicas.

Resposta:

Na Informação Fiscal contida nas fls. 38 a 45, a Fiscalização Informa:

a3) Despesas Financeiras de Empréstimos e Financiamentos Obtidos Junto a Pessoas Jurídicas (linha 07 da Ficha 04 do DACON) - no demonstrativo apresentado pelo contribuinte não se encontra demonstrado as supostas despesas, constando, porém, informado na memória de cálculo fornecida pela PJ como Despesas com Empréstimos e Financiamentos referente ao mês de abril/2003, o valor total de R\$ 157.934,08, referente ao mês de maio/2003, o valor total de R\$ 141.556,09, e referente ao mês de junho/2003, o valor total de R\$ 149.019,63, que não deverão ser considerados no cálculo do crédito do PIS/Pasep Não Cumulativo, nos termos do art. 3º da Lei n.º 10.637/2002, visto não estarem devidamente demonstrados na memória de cálculo, tais como a identificação da PJ prestadora do empréstimo, especificação do empréstimo, etc, que dê suporte à verificação da autenticidade das supostas despesas, se limitando a memória de cálculo a informar os mesmos valores declarados na linha 07 da Ficha 04 do DACON;

Em sua Manifestação de inconformidade, a empresa apresentou documentos contidos entre as fls. 50 a 195 e informou:

- (xii) As **DESPESAS FINANCEIRAS DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS OBTIDOS JUNTO A PESSOA JURÍDICA** foram incorridas conforme conta contábil 417.01.01.0002, Demonstrativo com Identificação da PJ concessora do crédito e sua especificação, bem os respectivos contratos — a ser confirmada em perícia;

Através do Termo de Intimação n.º 25/2019/EDCOM/SRRF03, a empresa foi intimada a apresentar:

Tendo em vista Razão Analítico apresentado para a conta 4.1.7.01.01.0002 (juros pagos ou incorridos) informar a origem de cada débito lançado para os meses de 04 a 06/2003, relacionando, a cada débito, documento comprobatório do lançamento (Contrato, Extrato, origem da apuração) e, se houver, causa da divergência de valores entre os documentos comprobatórios e os lançamentos;

Em sua resposta, a empresa se limita a informar:

GUARANY SIDERURGICA E MINERAÇÃO S.A. , estabelecida na Rodovia BR- 222, km 14, Distrito Industrial de Piquiá, município de Açailândia, Estado do Maranhão, regularmente inscrita no CNPJ sob n.º 10.426.518/0001-45 vem, respeitosamente, em cumprimento às exigências do Termo de Início do Procedimento Fiscal recebido em 29/03/2019 com pedido de dilação de prazo por 30 dias encerrando em 29/04/2019, apresentar a seguinte documentação:

Item 1 – Razão Analítico da conta 417.01.01.0002 (juros pagos ou incorridos) dos meses de 10 a 12/2003;

Item 2 – Balancete Anual

Venho por meio deste informar que perdemos a base de dados da empresa, por isso só estamos enviando o Balancete Anual do ano de 2003 para devida conferência, conforme o B.O. já protocolado.

O Boletim de Ocorrência mencionado na resposta acima não foi apresentado.

Diante do exposto, devido à não apresentação das informações solicitadas através do Termo de Intimação nº 25/2019/EDCOM/SRRF03, não há reparos a fazer nas glosas efetuadas pela fiscalização, no que se refere a **Despesas financeiras de empréstimos e financiamentos obtidos junto a pessoas jurídicas.**

Quesito b)— *A contabilização do ICMS nas aquisições.*

Resposta:

A empresa se insurge quanto a glosa efetuada em crédito referente a calcário realizado no mês de maio/2003, no valor de R\$ 2.515,15, realizado pela fiscalização.

Em sua defesa, apresenta a seguinte argumentação (parcialmente transcrita abaixo):

4.1-GLOSA DOS CRÉDITOS SOBRE CALCÁRIO.

O Ilmo. Auditor Fiscal ao apreciar o Pedido de Ressarcimento quanto aos créditos vinculados à aquisição de Calcário determinou a glosa de parte do crédito pleiteado, não obstante o contribuinte tenha apresentado planilha com os números das Notas Fiscais, fornecedor e descrição do produto.

A glosa fora justificada sob o argumento de que a escrituração contábil no livro razão apresenta registro a débito em determinado valor enquanto que no demonstrativo apresentado pelo contribuinte a aquisição dos referidos insumos apresenta outro valor.

Diante desta suposta divergência, a autoridade fiscal entende que devem ser considerados os valores lançados no livro razão para efeito de cálculo do crédito do PIS/PASEP, em detrimento dos valores demonstrados pelo contribuinte em planilha com a indicação dos números das Notas Fiscais.

A diferença dos valores entre o considerado pelo despacho decisório e o apresentado pela contribuinte para cálculo do crédito são:

Maio de 2003	Demonstrativo de Aquisição do Contribuinte	Livro-Razão(Critério do Despacho decisório)
Calcário	R\$28.695,59	R\$26.180,44

O despacho decisório, em resumo, considera que os valores apresentados pelo contribuinte no demonstrativo estão em valores maiores e incompatíveis com o Livro razão do ano-calendário 2003.

Porém, quanto ao referido aspecto não foi considerada contabilidade tributária que o contribuinte está submetido.

Ao adquirir o insumo Calcário o lançamento contábil é efetuado da seguinte forma:

D: Estoque Insumo (Calcário, ou qualquer outro); R\$ 8.300

D: Impostos; R\$ 1.700

C: Fornecedor R\$ 10.000

Acarretando que o lançamento no livro razão e balancete apresentam a apuração do cálculo dos créditos do PIS/PASEP sobre Calcário líquido do ICMS, pois, foram informados os valores de entrada no estoque.

Em contraponto, no Levantamento e Planilhas apresentadas foi digitado o valor do crédito do PIS/PASEP com a correspondente inclusão do ICMS, conforme informações das Notas Fiscais.

Dessa forma, as supostas divergências identificadas pela autoridade fiscal se devem ao fato de não observar que os valores apresentados no Livro Razão quanto às aquisições dos insumos são registrados sem a inclusão do ICMS.

...

Diante do exposto, o despacho decisório impugnado deve ser reformado para reconhecer como base de cálculo para mensuração do crédito sobre Calcário, de acordo com a Planilha de aquisição apresentada pelo contribuinte — com a inclusão do ICMS - tendo em vista que autorizado pela legislação tributária e orientações da receita, tudo em consonância com a IN SRF n.º 291/2003, aplicável à época do pedido.

Ocorre que, em sua Informação Fiscal, a fiscalização traz argumento diverso para o motivo da mencionada glosa:

b) Referente ao mês de maio/2003

b1) **Calcário** - no demonstrativo apresentado pelo contribuinte, encontra-se informado como aquisição da PJ Induscal Ind. de Calcário Ltda., CNPJ n.º 05.746.748/0001-51, o valor total de R\$ 28.695,59, de acordo com diversas Notas Fiscais, sendo que as amostra das NF's n.ºs 004880, 005509 e 005681, fornecidas pelo contribuinte mediante Termo de Intimação, estão de acordo com as NF's correspondentes no referido demonstrativo; constando registrado no Livro Razão o valor total de R\$ 26.180,44; não tendo sido encontrado o registro das NF n.ºs 004926, 004927, 004928 e 004929, na importância total de R\$ 2.515,15, devendo, portanto, ser considerado no cálculo do crédito, nos termos art. 3º da Lei n.º 10.637/2002, o valor total registrado no Livro Razão na importância de R\$ **26.180,44**;

Na Informação Fiscal, o motivo da glosa é a não apresentação da Notas Fiscais n.ºs 004926, 004927, 004928 e 004929, na importância total de R\$ 2.515,15.

Através do Termo de Intimação n.º 25/2019/EDCOM/SRRF03, a empresa foi intimada a apresentar cópias das mencionadas notas. Em sua resposta, contudo, não há menção a tal solicitação, nem apresentação das notas requisitadas.

Não há, portanto, reparos a fazer nas glosas efetuadas pela fiscalização, no que se refere à denominada contabilização do ICMS nas aquisições.

[...]

A respeito do resultado das conclusões fiscais, o interessado foi cientificado mas não se pronunciou, tendo apenas encaminhado, a destempo, cópia de Boletim de Ocorrência, anexada às fls. 314/315.

Ao decidir sobre a manifestação de inconformidade (acórdão no **11-068.833**, às fls. 316/334), a **2ª Turma da DRJ/REC**, por unanimidade de votos, julgou-a procedente em parte. Esse r. *decisum* foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVAS.
IMPROCEDÊNCIA DAS ALEGAÇÕES.

Tratando-se de ressarcimento ou restituição, o ônus de provar a existência do direito creditório é do interessado, pelo que se mantém o indeferimento contra o qual o contribuinte se insurge alegando, sem comprovar, possuir créditos da não cumulatividade do PIS.

CRÉDITO PRESUMIDO. DEFERIMENTO.

Verificada a existência em favor do interessado de crédito presumido relativo a estoque de abertura, apurado em consonância com o art. 11 da Lei nº 10.637, de 2002, este deve ser deferido.

NÃO CUMULATIVIDADE. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. COMBUSTÍVEIS.
INSUMOS. DIREITO CREDITÓRIO. POSSIBILIDADE.

Os combustíveis adquiridos e sujeitos à tributação monofásica do PIS/Pasep dão direito a crédito da contribuição quando utilizados como insumos no processo produtivo do adquirente.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

PERÍCIA. REQUISITOS

A perícia presta-se a dirimir dúvidas ou aprofundar a instrução processual acerca de matéria inserida na competência do perito, não se prestando, conseqüentemente, a discutir conclusões acerca da interpretação da legislação ou a suprir a insuficiência de provas decorrente do descumprimento do ônus probante, a cargo do Contribuinte.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Da decisão recorrida, merece ênfase o fato de que, apesar de ter indeferido o pedido de perícia contábil da requerente, por entender que os pontos controvertidos não necessitavam do parecer de um especialista e sim da apresentação de provas do direito pleiteado, o colegiado a quo decidiu converter o julgamento em diligência (fls. 198/200), para que a **Unidade de Origem** analisasse a documentação trazida pelo contribuinte junto da manifestação de inconformidade e, caso necessário, o intimasse para apresentar outros elementos que eventualmente fossem necessários à comprovação do direito pleiteado.

Procedida à diligência, inclusive com a intimação do contribuinte para apresentar novos documentos (vide Termo de Intimação às fls. 205/206), a unidade de origem propôs o reconhecimento do Crédito Presumido Relativo a Estoque de Abertura, que, no período (2º trimestre/2003), representou um crédito adicional no valor de R\$ 13.553,49. Em relação às glosas envolvendo a aquisição de calcário no mês de maio/2003 e as Despesas Financeiras de

Empréstimos e Financiamentos Obtidos Junto a Pessoas Jurídicas no trimestre, a unidade de origem entendeu não haver motivo para revertê-las, dada a não apresentação de provas que respaldassem a informação prestada em DICON (maiores detalhes podem ser vistos nos trechos da INFORMAÇÃO FISCAL n.º 81/2019/SRRF03/EDCOM transcritos acima).

Retornados os autos para o colegiado a quo, este acatou a proposta da unidade de origem, reconhecendo crédito adicional no valor de **R\$ 13.553,49**. Também decidiu-se pela reversão das glosas de créditos com os gastos com GLP e Óleo Diesel (sujeitos à tributação monofásica) no trimestre, o que o resultou em crédito adicional de **R\$ 812,85**. Somados, tais créditos totalizam um acréscimo de **R\$ 14.366,34** em relação ao crédito originalmente deferido pela fiscalização (fls. 38/45).

Convém destacar que, ao cabo, ao determinar o valor do crédito adicional total, a decisão recorrida chegou ao montante de **R\$ 14.330,34**, uma diferença (a menor) de **R\$ 36,00** em relação ao indicado acima. Tal discrepância se deve a uma inversão de números no item créditos a descontar referente ao mês de junho/03. Na tabela elaborada pela fiscalização (item 15. Créditos a Descontar) o valor é de R\$ 17.284,20 (fls. 45), já na decisão de piso o valor transcrito foi de 17.248,20. A diferença deve ser adicionada ao valor total do crédito deferido.

Em relação aos créditos calculados com base em despesas financeiras, aquisição de calcário e encargos de depreciação, a decisão de piso manteve as glosas efetuadas pela fiscalização, fundamentando-se na informação de que, intimado a detalhar o origem de tais créditos, o contribuinte não apresentou a documentação solicitada.

Externando sua oposição à decisão da câmara baixa, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 339/346) no qual, após um breve relato dos fatos processuais ocorridos até então:

- 1) Asseverou que os *“elementos constantes dos autos, somados à diligência realizada pela autoridade fiscal, são mais que suficientes à comprovação das referidas despesas, não podendo o direito ao crédito ser condicionado à apresentação de documentos específicos”* (fls. 342);
- 2) Destacou que *“processo administrativo fiscal é regido pelo princípio da busca pela verdade material, que impõe ao julgador o dever de buscar os fatos tais quais se apresentam efetivamente na realidade, de modo a sobrepor a essência sobre a forma”* (fls. 342);
- 3) Defendeu a possibilidade de apresentação de provas em qualquer fase do processo administrativo, inclusive após a interposição de Recurso Voluntário. Em seguida, transcreveu ementas de acórdãos desse Conselho que respaldariam tal entendimento;
- 4) Por fim, destacou que a DRJ teria cometido erro material ao indeferir os créditos em relação às despesas financeiras, *“sob o único argumento de que o boletim de ocorrência anexado aos autos, que comprova a invasão “hacker” do dispositivo informático onde armazenados os respectivos comprovantes, teria sido efetuado por outro contribuinte, e que não faria qualquer menção à empresa ora Recorrente”* (fls. 345);

Dando-se prosseguimento ao feito, o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João José Schini Norbiato, Relator.

1. Da competência para julgamento do feito

Em virtude da norma contida no artigo 23-B do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, este colegiado é competente para apreciar este feito.

2. Do conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento. Posto isso, passo à análise das razões recursais trazidas sob um único título (Da fundamentação jurídica), o qual desdobraremos em subtítulos para conferir maior clareza à decisão.

3. Da fundamentação jurídica

3.1. Da suficiência das provas apresentadas

Apesar de a Recorrente, logo na abertura de sua peça recursal, informar que a DRJ manteve as glosas relativas às despesas financeiras, aquisições de calcário e depreciação do ativo, ao perscrutar as razões de recurso, noto que os fundamentos da decisão recorrida quanto às glosas envolvendo a depreciação de ativos não foram rebatidos de modo específico na peça recursal. Quando muito a Recorrente se limitou, de maneira genérica, a defender que os documentos já apresentados comprovariam os créditos ou que a verdade material deveria ser buscada.

De qualquer modo, tendo em vista o argumento de que os documentos constantes nos autos já seriam suficientes à comprovação dos créditos glosados, transcrevo os motivos para as glosas referentes aos três itens acima (inclusive as despesas de depreciação):

3.1.1. Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado

Em relação às glosas dos créditos calculados sobre os Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado no trimestre, o fundamento da unidade origem foi de que as informações prestadas pela recorrente não permitiram a “identificação dos bens objeto de

depreciação, data de aquisição, PJ fornecedora que dê suporte à verificação da autenticidade das supostas despesas”. Eis a informação da unidade de origem (fls. 44):

a4) **Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado** (linha 09 da Ficha 04 do DACON) - no demonstrativo apresentado pelo contribuinte não se encontra demonstrado as supostas despesas, constando, porém, informado na memória de cálculo fornecida pela PJ como Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado referente ao mês de abril/2003, o valor total de **R\$ 178.958,17**, referente ao mês de maio/2003, o valor total de **R\$ 180.056,72**, e referente ao mês de junho/2003, o valor total de **R\$ 180.050,69**, que não deverão ser considerados no cálculo do crédito do PIS/Pasep Não Cumulativo, nos termos do art. 3º da Lei n.º 10.637/2002, **visto não estarem devidamente demonstrados na memória de cálculo, tais como a identificação dos bens objeto de depreciação, data de aquisição, PJ fornecedora, etc, que dê suporte à verificação da autenticidade das supostas despesas**, se limitando a memória de cálculo a informar os mesmos valores declarados na linha 09 da Ficha 04 do DACON;

3.1.2. Calcário

No que tange aos créditos com a aquisição de calcário no mês de maio de 2003, o motivo para glosa e sua confirmação pela DRJ, foi a não apresentação de documentação que comprovasse os dispêndios em relação às notas fiscais 004926, 004927, 004928 e 004929. Vejamos o que consta na **INFORMAÇÃO FISCAL** n.º 81/2019/SRRF03/EDCOM (fls. 298):

Na Informação Fiscal [fls. 38/45], o motivo da glosa é a não apresentação da Notas Fiscais n.ºs 004926, 004927, 004928 e 004929, na importância total de R\$ 2.515,15.

Através do Termo de Intimação n.º 25/2019/EDCOM/SRRF03, a empresa foi intimada a apresentar cópias das mencionadas notas. Em sua resposta, contudo, não há menção a tal solicitação, nem apresentação das notas requisitadas.

Não há, portanto, reparos a fazer nas glosas efetuadas pela fiscalização, no que se refere à denominada contabilização do ICMS nas aquisições.

3.1.3. Despesas Financeiras de Empréstimos e Financiamentos Obtidos Junto a Pessoas Jurídicas

Motivo semelhante ao apontado nos dois itens anteriores, levou à glosa dos créditos calculados sobre Despesas Financeiras. Intimada a apresentar informações e documentos detalhando tais dispêndios, a ora Recorrente não o fez. Vejamos as conclusões da unidade de origem em dois momentos distintos (primeiro ao registrar o resultado da fiscalização dos créditos e depois na conclusão da diligência solicitada pela DRJ):

INFORMAÇÃO FISCAL (fls. 38/45)

a3) **Despesas Financeiras de Empréstimos e Financiamentos Obtidos Junto a Pessoas Jurídicas** (linha 07 da Ficha 04 do DACON) - no demonstrativo apresentado pelo contribuinte não se encontra demonstrado as supostas despesas, constando, porém, informado na memória de cálculo fornecida pela PJ como Despesas com Empréstimos e Financiamentos referente ao mês de abril/2003, o valor total de R\$ 157.934,08, referente ao mês de maio/2003, o valor total de R\$ 141.556,09, e referente ao mês de junho/2003, o valor total de R\$ 149.019,63, que não deverão ser considerados no cálculo do crédito do PIS/Pasep Não Cumulativo, nos termos do art. 3º da Lei n.º 10.637/2002, **visto não estarem devidamente demonstrados na memória de cálculo, tais como a identificação da PJ prestadora do empréstimo, especificação do empréstimo, etc, que dê suporte à verificação da autenticidade das supostas despesas**,

se limitando a memória de cálculo a informar os mesmos valores declarados na linha 07 da Ficha 04 do DACON; (fls. 44)

.....

INFORMAÇÃO FISCAL n.º 81/2019/SRRF03/EDCOM (fls. 295/302)

Tendo em vista Razão Analítico apresentado para a conta 4.1.7.01.01.0002 (juros pagos ou incorridos) informar a origem de cada débito lançado para os meses de 04 a 06/2003, relacionando, a cada débito, documento comprobatório do lançamento (Contrato, Extrato, origem da apuração) e, se houver, causa da divergência de valores entre os documentos comprobatórios e os lançamentos;

Em sua resposta, a empresa se limita a informar:

GUARANY SIDERURGICA E MINERAÇÃO S.A., estabelecida na Rodovia BR- 222, km 14, Distrito Industrial de Piquiá, município de Açailândia, Estado do Maranhão, regularmente inscrita no CNPJ sob n.º 10.426.518/0001-45 vem, respeitosamente, em cumprimento às exigências do Termo de Início do Procedimento Fiscal recebido em 29/03/2019 com pedido de dilação de prazo por 30 dias encerrando em 29/04/2019, apresentar a seguinte documentação:

Item 1 – Razão Analítico da conta 417.01.01.0002 (juros pagos ou incorridos) dos meses de 10 a 12/2003;

Item 2 – Balancete Anual

Venho por meio deste informar que perdemos a base de dados da empresa, por isso só estamos enviando o Balancete Anual do ano de 2003 para devida conferência, conforme o B.O. já protocolado.

O Boletim de Ocorrência mencionado na resposta acima não foi apresentado.

Diante do exposto, devido à não apresentação das informações solicitadas através do Termo de Intimação n.º 25/2019/EDCOM/SRRF03, não há reparos a fazer nas glosas efetuadas pela fiscalização, no que se refere a **Despesas financeiras de empréstimos e financiamentos obtidos junto a pessoas jurídicas.**

3.1.4. Conclusão

Portanto, analisando as informações requisitadas (e não apresentadas pelo contribuinte), não me parece que o direito ao crédito tenha sido condicionado à apresentação de documentos dispensáveis ou que poderiam ser substituídos por outros apresentados. Vê-se que 1) as notas fiscais são documentos básicos no que se refere à comprovação de aquisição de calcário, 2) as informações sobre os concedentes dos créditos e a finalidade dos recursos são indispensáveis para se verificar a pertinência da apuração de crédito em relação às despesas com essas operações e 3) as informações que possibilitem a identificação dos bens depreciados são fundamentais para determinar a finalidade destes e, por conseguinte, a possibilidade de apuração de créditos da não cumulatividade em relação a eles.

Logo, discordo do argumento de que “*os elementos constantes dos autos, somados à diligência realizada pela autoridade fiscal, são mais que suficientes à comprovação das referidas despesas*”. Fossem os elementos carreados aos autos suficientes para comprovação

do direito, este teria sido reconhecido, sobretudo após a realização de diligência. Em verdade, se analisarmos o processo, veremos que várias foram as oportunidades tidas pela ora Recorrente de se desincumbir do ônus probatório, mas não o fez. Dentre essas ocasiões, podemos citar as intimações realizadas pela unidade origem quando da fiscalização dos créditos, a apresentação de manifestação de inconformidade e a intimação feita quando da diligência fiscal.

O que se vê é que a unidade de origem indicou claramente os critérios de análise e o motivo das glosas realizadas (fls. 38/45). A DRJ, por sua, em face dos argumentos e documentos apresentados em manifestação de conformidade, solicitou a realização de diligência (fls. 198/200). A unidade de origem, então, solicitou novos documentos ao contribuinte (fls. 205/206) e realizou nova análise (fls. 295/302). Por fim, o colegiado a quo proferiu decisão respaldado em todos os levantamentos realizados. Toda essa dinâmica processual demonstra que os documentos e alegações da ora Recorrente foram analisados minuciosamente, mas que restou não comprovado o direito em relação aos créditos glosados.

Agora, também em sede de recurso voluntário, a Recorrente reafirma haver prova do seu direito, mas não as especifica. Tampouco esclarece quais provas que, eventualmente, constariam no processo, mas foram desconsideradas pela fiscalização e pela câmara baixa em suas análises.

Lembremos que, em se tratando de um fato constitutivo de um direito, caberia à Recorrente dele fazer prova, nos termos do art. 373, I, do CPC, e do art. 28 do Decreto n.º 7.574/2011.

3.2. Da possibilidade de apresentação de provas a qualquer tempo

Inclusive a Recorrente pugna pela apresentação de provas até mesmo após a interposição de Recurso Voluntário e diz se reservar o direito de anexar cópias das Notas Fiscais tidas como imprescindíveis. Acerca dessa possibilidade, o que tem sido admitido, excepcionalmente, por este Conselho, é a apresentação de provas após a manifestação de inconformidade, seja por se vislumbrar alguma situação que se enquadre no § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972, seja porque se trata de um direito creditório indeferido em despacho decisório eletrônico, o que não é o caso dos autos. Portanto, *in casu*, não se justifica nem mesmo a apresentação de documentos em âmbito de recurso, que dirá após sua interposição.

3.3. Do erro material da decisão do colegiado a quo

Outra alegação é a de que a decisão de piso teria incorrido em erro material ao indeferir a defesa (quanto os créditos decorrentes de despesas financeiras) sob o único argumento de que o boletim de ocorrência (B.O.) juntado aos autos¹ foi efetuado por outro contribuinte, sem indicação da Recorrente.

¹ O B.O, em questão encontra-se às fls. 314/315 e relata a invasão de dispositivo informático, que segundo a corrente acarrejou a perda das informações referentes às despesas financeiras no período em análise.

Quanto isso, como já consignado neste voto, o fundamento para a glosa dos créditos decorrentes das despesas financeiras foi a não apresentação de informações que detalhassem tais dispêndios. Nesse sentido, os apontamentos realizados pelo colegiado a quo quanto ao teor do referido BO não podem ser interpretados como o fundamento único para a manutenção da glosa. A propósito, as observações da DRJ acerca do boletim de ocorrência devem ser interpretadas como tal, ou seja, são considerações sobre esse documento em específico e sobre sua inidoneidade como prova do direito creditório.

O fato é que, apesar de ser lamentável o dano sofrido pela Recorrente devido ao “ataque hacker” aos seus sistemas, tal ocorrência pode ser enquadrada naquilo que a doutrina e a jurisprudência (sobretudo no direito civil) convencionaram chamar de fortuito interno, ou seja, um evento alheio à vontade e até mesmo inesperado, mas, ainda assim, um risco inerente à atividade das organizações, que, neste caso concreto, não implica a dispensa do dever de apresentação de provas do direito alegado.

Aliás, é de se esperar que, com o crescimento do uso de meios eletrônicos para o registro e o compartilhamento de dados, ataques cibernéticos tornem-se mais comuns. Logo, incumbe às organizações e aos governos manterem procedimentos de segurança para resguardar a segurança de seus dados. Nesse cenário, a manutenção de cópias de segurança (backups) e outras ações voltadas à integridade de dados devem ser implementadas, na tentativa de mitigar os efeitos de tais ataques.

Por fim, há que se acrescentar que o Boletim de Ocorrência não tem o condão de substituir a apresentação da documentação pertinente à comprovação do direito pleiteado. Trata-se de um ato unilateral, um instrumento de coleta de informações, que serve à comunicação de um fato potencialmente criminoso, mas que, isoladamente, não faz prova a favor do contribuinte.

3.4. Do princípio de verdade material

Quanto à regência do processo administrativo pelo princípio da verdade material, não há que se discordar. Realmente, trata-se de um postulado fundamental do direito adjetivo na esfera administrativa. Não se pode olvidar, contudo, que ele não é o único princípio a reger o processo administrativo e, muito menos, que sua aplicação não acarreta o dever de as autoridades julgadoras suprirem a necessária atividade probatória das partes. As partes têm o ônus de fazer prova do alegado; seja a Fazenda, que exige o crédito, seja o contribuinte, que alega um direito creditório ou diz existir um fato impeditivo, modificativo ou extintivo de uma exigência tributária.

Diante disso, é preciso que se tenha claro que a busca da verdade material é um dever do julgador, que, tomado pela dúvida em relação aos fatos alegados pelas partes, procura ir além deles para chegar à “verdade real”. Não se trata, como dito, de substituir atividade probatória que cabe as partes, mas sim de transcender as provas apresentadas, quando ainda restarem dúvidas.

No caso, concreto, em que o reconhecimento do direito dependia de provas a serem apresentadas pela Recorrente, não cabe ao julgador suprir tal deficiência sob o pretexto de estar perseguindo a verdade material.

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Ressalta-se, todavia, a necessidade de que o valor do crédito adicional reconhecido em primeira instância seja corrigido de **R\$ 14.330,34** para **R\$ 14.366,34**, conforme indicado no relatório desse acórdão.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato