



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10325.901034/2011-75
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-009.452 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de setembro de 2020
Recorrente GUARANY SIDERURGIA E MINERACAO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

ÔNUS DA PROVA. PRECLUSÃO.

No processo administrativo fiscal o momento legalmente previsto para a juntada dos documentos comprobatórios do direito da Recorrente é o da apresentação da Impugnação ou Manifestação de Inconformidade, salvo as hipóteses legalmente previstas que autorizam a sua apresentação extemporânea, notadamente quando por qualquer razão era impossível que ela fosse produzida no momento adequado.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS NA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS E SERVIÇOS A PESSOAS FÍSICAS. RESTRIÇÕES.

A aquisição de insumos a pessoa física, afora as exceções taxativamente enumeradas na legislação, nas quais se admite a apuração de crédito presumido, não gera crédito de PIS/Pasep ou Cofins não-cumulativos. Restando evidenciado que o carvão vegetal não se insere nessas exceções, correta é a glosa integral dos créditos.

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. DISPONIBILIDADE DO CRÉDITO

A compensação, nos termos em que definida pelo artigo 170 do CTN só poderá ser homologada se o crédito do contribuinte em relação à Fazenda Pública estiver revestido dos atributos de liquidez e certeza.

PEDIDOS DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA.

A perícia se reserva à elucidação de pontos duvidosos que requeiram conhecimentos especializados para o deslinde de questão controversa, não se justificando a sua realização quando o processo contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente), Corintho Oliveira Machado, Walker Araujo, Vinícius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green.

Relatório

Trata-se de processo administrativo fiscal no bojo do qual discute-se **“inconsistências na apuração de créditos sobre aquisições dos insumos carvão e minério de ferro em todo ano de 2004”**

Por retratar com precisão os fatos até então ocorridos no presente processo, adoto e transcrevo o Relatório elaborado pela DRJ quando da sua análise do processo.

Trata-se de manifestação de inconformidade por meio da qual se busca a reforma do despacho decisório que homologou parcialmente a compensação declarada na Dcomp 15319.27742.090307.1.1.08-8218, que se baseava em supostos créditos de ressarcimento de PIS/Cofins relativos a insumos empregados em produtos exportados. Foi pleiteado o reconhecimento de direito creditório no valor de R\$ 292.431,63 e reconhecido o valor de R\$ 84.201,70.

2. Consoante consignado em Termo de Verificação Fiscal, o cotejamento entre as informações extraídas da contabilidade, do Dacon e das planilhas apresentadas pelo Contribuinte, revelaria inconsistências na apuração de créditos sobre aquisições dos insumos carvão e minério de ferro em todo ano de 2004. Em razão de tais inconsistências e da convicção de que o pressuposto para apuração de créditos do PIS e da Cofins seria a incidência dessas contribuições sobre os insumos, promoveu-se a glosa integral dos créditos sobre o carvão e somente foram admitidos parte dos créditos atrelados à aquisição de minério de ferro.

2.1. Segundo descrito, as planilhas relativas aos créditos sobre o carvão consignariam entradas do próprio contribuinte e uma sequência de notas fiscais indicando um CNPJ de terceiro. Entretanto, após análise da contabilidade, restara demonstrado que todas as notas fiscais localizadas envolveriam operações com pessoas físicas.

2.2. Em algumas operações, o carvão seria produzido na propriedade do contribuinte, que contrataria "carvoeiros" (pessoas físicas) como prestadores de serviço. Em outras, insumo seria adquirido a outros "carvoeiros", igualmente pessoas físicas.

2.3. Em alguns casos, as notas indicadas na planilha sequer teriam sido lançadas na contabilidade do contribuinte.

Quanto ao minério de ferro, aponta a autoridade que haveria discrepância entre os valores das planilhas e aqueles constantes da contabilidade. Ademais, as notas fiscais escrituradas não teriam sido apresentadas.

2.5. Nesse contexto, partindo do pressuposto de que não seria possível adquirir minério de ferro de pessoas físicas, após a conferir os registros de exportação e cotejar os valores constantes de tais registros com os lançados na contabilidade, admitira o valor dos créditos da escrita, quando menores do que os informados nas planilhas.

3. O contribuinte, a seu turno, argumenta que os créditos glosados decorrem da aquisição de bens empregados como insumos e, consequentemente, que o despacho decisório merece reforma

3.1. Defende, em primeiro lugar, a apuração de créditos na aquisição de carvão vegetal a produtores rurais, que entende equiparados a pessoas jurídicas nos termos do art. 150 do Regulamento do IR e, como tal, contribuintes da Cofins, nos termos do art. 1º da LC 70/91. Transcreve os dispositivos citados.

3.2. Prossegue em sua manifestação afirmando que, diferentemente do que teria sido consignado no Termo que orientou o despacho decisório, segundo a dicção do art. 3º, II das leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, pagamento da contribuição não representa uma condição para a apuração de créditos de PIS/Cofins na sistemática não-cumulativa. Transcreve o dispositivo e tece considerações acerca das diferenças entre a não cumulatividade da contribuição é objeto do presente litígio e aquela que orienta a cobrança do ICMS e do IPI. Cita solução de consulta e ato declaratório interpretativo.

3.3. Resumidamente, demonstra sua convicção no sentido de que, mesmo após a edição da Lei nº 10.865, de 2004, que incluiu o inciso II ao § 3º da Lei nº 10.833, de 2003, a condição para apuração de créditos sobre a aquisição de insumos é a incidência da contribuição na etapa anterior, independentemente do montante pago.

3.4. Passando à inconformidade com relação à glosa de parte dos créditos decorrentes da aquisição de minério de ferro, argumenta o contribuinte que, apesar da apresentação de planilhas contendo o número das notas fiscais, a identificação do fornecedor e a descrição dos produtos, a autoridade, equivocadamente, desconsideraria parcialmente os valores constantes de tais planilhas em razão de divergência entre os valores nelas consignados e o livro razão.

3.5. Segundo aponta, a divergência identificada diria respeito à forma por meio da qual se dá a contabilização dos estoques. Na contabilidade, o produto seria lançado pelo valor líquido (sem a inclusão do ICMS) e, na planilha, pelo valor integral (com a inclusão daquele imposto). Defende, nessa trilha, que agiu em conformidade com as instruções veiculadas no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil na internet, mais especificamente no *link* "Perguntas e Respostas". Transcreve trechos que demonstrariam essa afirmação.

3.6. Ainda com relação a esse ponto, acrescenta que, nos termos da legislação de regência, o ICMS integra o valor de aquisição dos insumos, salvo se recolhido na condição de substituto tributário. Transcreve trecho da IN nº 594, de 2005 e ementa de solução de consulta que ratificaria esse entendimento e argumenta que a legislação vigente à época dos fatos geradores litigiosos (IN 291/2003) já ratificava esse entendimento.

Pugna que, em caso de eventual divergência nos valores, que reafirma inexistir, devem ser considerados valores condizentes com a realidade dos fatos. *"É dizer, o valor que reflete a efetiva base econômica tributada ou geradora do crédito. Não cabe ao Fisco, nessa seara, escolher entre um ou outro documento, ou base de dados, sob pena de grave e inequívoca ofensa ao princípio da estrita legalidade tributária. E ao da verdade material também"*.

3.8. Pleiteia 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"*. Invoca a aplicação do princípio da verdade material, formula quesitos e indica perito.

3.9. Postula, finalmente, a suspensão da exigibilidade do débito oriundo da homologação parcial da compensação.

4. Por meio do despacho à fl. 177, a unidade de jurisdição atesta a tempestividade da manifestação e encaminha os autos para julgamento.

5. É o Relatório.

Como resultado da análise do processo pela DRJ foi lavrada a ementa abaixo transcrita.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS NA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS E SERVIÇOS A PESSOAS FÍSICAS. RESTRIÇÕES.

A aquisição de insumos a pessoa física, afora as exceções taxativamente enumeradas na legislação, nas quais se admite a apuração de crédito presumido, não gera crédito de PIS/Pasep ou Cofins não-cumulativos.

Restando evidenciado que o carvão vegetal não se insere nessas exceções, correta é a glosa integral dos créditos.

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. DISPONIBILIDADE DO CRÉDITO

A compensação, nos termos em que definida pelo artigo 170 do CTN só poderá ser homologada se o crédito do contribuinte em relação à Fazenda Pública estiver revestido dos atributos de liquidez e certeza.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

ÔNUS PROBANTE.

É do sujeito passivo o ônus probante do direito à restituição e, consequentemente, à compensação.

DILIGÊNCIA. REQUISITOS

A perícia presta-se a dirimir dúvidas ou aprofundar a instrução processual acerca de matéria inserida na competência do perito, não se prestando, consequentemente, 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.

Irresignada com a decisão prolatada pela DRJ (e-fls. 179 e seguintes) a ora Recorrente interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 190) por meio do qual reitera os argumentos já trazidos e submete a questão ao CARF.

Voto

Conselheiro Raphael Madeira Abad, Relator.

1. Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo, a matéria é de competência deste Colegiado, razão pela qual deve ser conhecido.

2. Mérito.

2.1. Requerimento de Diligência (item VI do RV)

A Recorrente pleiteia a realização de diligência para que seja analisada a documentação anexada aos autos em cotejo com a correspondente realidade fática da produção.

Todavia, a diligência não se presta à complementação de provas que poderiam e deveriam ter sido produzidas pelo contribuinte que pleiteia o reconhecimento do direito ao crédito, segundo a regra geral segundo a qual o ônus probatório recai a quem alega. A diligência, pelo contrário, serve para permitir que a Receita Federal do Brasil possa aferir a prova produzida pelo contribuinte segundo as normas que regem os momentos processuais adequados, o que em outras palavras significa dizer que quando da manifestação de inconformidade a Recorrente deveria ter apresentado a documentação que corrobora seus argumentos, servindo uma hipotética perícia para dirimir dúvidas acerca dela.

2.2. Dos Insumos (carvão vegetal) adquiridos de pessoas físicas (item III do RV)

A Recorrente insurge-se quanto à decisão que negou-lhe o direito aos créditos sobre o insumo “carvão vegetal” adquirido de pessoas físicas, sob os argumentos adiante expostos:

9. Também não vejo como acolher a apuração de créditos a partir da aquisição de insumos a pessoa física, ainda que se viesse a discutir sua equiparação a pessoa jurídica.

9.1 De fato, em razão de disposição expressa contida no § 3º, I do art. 3º das Leis nº 10637, de 2002 e 10.833, de 2003, a apuração de créditos de PIS/Cofins não cumulativos restringem-se às aquisições de pessoa jurídicas propriamente ditas (e não às equiparadas). Confira-se (grifei):

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos **de pessoa jurídica** domiciliada no País;

9.2. Não se alegue, outrossim, que o legislador teria sido omissos ao não disciplinar a apuração de créditos nas aquisições a pessoas físicas que se dediquem à atividade rural, que a recorrente alega equipadas a Pessoa Jurídica. Nas hipóteses em que se julgou justificável, admitiu-se o cômputo do crédito presumido previsto no § 10 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e no § 5º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Atualmente, a matéria encontra-se disciplinada no art. 8º da Lei nº 10.924, de 2004, com a redação fornecida pela Lei nº 11.051, também de 2004.

9.3. Nessa linha, como bem apontado pela autoridade fiscal, não haveria como apurar créditos sobre as operações com pessoas físicas, que não se sujeitam à incidência das contribuições, tudo conforme o § 2º, I do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Sustenta que em relação aos insumos adquiridos de pessoas físicas, elas seriam equiparadas a pessoas jurídicas por força da exegese conjunta do artigo 1º da Lei Complementar n. 7/70 “para fins desta lei, entende-se por empresa a pessoa jurídica, nos termos da legislação do Imposto de Renda” com o artigo 150 do RIR/99, segundo o qual

Art. 150. As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º).

§ 1º São empresas individuais:

I - as firmas individuais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "a");

II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "b");

Em relação a este ponto, embora possa ter havido esta equiparação em 1999, as leis nº 10637, de 2002 e 10.833, de 2003, mais recentes e específicas (critérios da cronologia e especialidade) e de mesma hierarquia, pois a lei 07/70 é materialmente ordinária, deve ser aplicada no caso concreto.

Por este motivo, admite-se que as pessoas físicas fornecedoras de carvão vegetal não podem ser equiparadas às pessoas jurídicas de, devendo-se aplicar o § 3º, I do art. 3º das Leis nº 10637, de 2002 e 10.833, de 2003 e negar provimento a este capítulo recursal.

2.3. Da comprovação do direito creditório sobre o Minério de Ferro. (item IV do RV)

O direito ao crédito sobre o Minério foi denegado pelo fato de que o contribuinte não teria trazido aos autos as notas fiscais comprobatórias das aquisições.

Assim dispôs o Despacho Decisório de e-fls. 04 acerca dos créditos pleiteados sobre o Minério de Ferro.

3 – O minério de ferro apresentou valores mensais maiores do que aqueles constantes na DRE da Contabilidade. Pesquisando, por amostragem, verificou-se que faltavam Notas Fiscais escrituradas na Contabilidade. Dessa forma considerou-se o valor escriturado na contabilidade para o Minério de Ferro em 2004 para efeitos de ressarcimento PIS e COFINS EXPORTAÇÃO. Tal consideração foi possível pela coerência dos Registros de Exportações com a Receita na Contabilidade e pela impossibilidade de se adquirir minério de ferro de pessoa natural, não contribuinte de PIS e COFINS. Além do fato dos históricos dos lançamentos, pesquisados na contabilidade.

Em relação às provas, o despacho decisório apontou que a Recorrente apresentou planilhas mas deixou de apresentar as notas fiscais:

A fiscalizada deixou de apresentar as Notas Fiscais solicitadas através do Termo de Intimação Fiscal. Deixando de comprovar com documentos hábeis a aquisição dos Insumos.

Foram apresentadas diversas planilhas de insumos, bem como nos anos 2007 e 2008 os arquivos SINTEGRA.

Convém frisar que se utilizou dos valores contábeis, quando menores, toda vez que verificou-se divergência de escrituração de Notas Fiscais

Tratando-se de despacho decisório elaborado de forma manual, que mencionou expressamente a inexistência das notas fiscais como motivo para a denegação do pedido de créditos sobre o Minério de Ferro, era ônus da Recorrente trazer as referidas notas juntamente com a Manifestação de Inconformidade de e-fls. 138.

Quando da análise da Manifestação de Inconformidade, a DRJ apontou que a negativa dos créditos decorreu da ausência de documentação

“Também não vejo como alterar o despacho decisório relativamente à glosa parcial dos valores relativos à aquisição de minério de ferro, admitidos na proporção dos montantes escriturados na contabilidade.

10.1. Com efeito, se é certo que cabe ao contribuinte demonstrar o direito creditório que ampararia a compensação, o correto exercício desse mister torna-se ainda mais relevante quando se busca justificar, como é o caso dos autos, a divergência entre as planilhas apresentadas e seus livros contábeis, sabidamente dotados de valor probante, nos termos do art. 923 do RIR aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999.

10.2. Noutra dimensão, não se pode esquecer que a legislação de regência respalda a conduta da autoridade, admitindo que se condicione a homologação da Dcomp à apresentação de documentos. Confirma-se o que dispõe o art. 4º da IN 600, de 2005, cujo conteúdo é reproduzido nas instruções normativas que lhes substituíram.

Art. 4ºA autoridade da SRF competente para decidir sobre a restituição poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

10.3. Ora, se o contribuinte não apresenta as notas fiscais de aquisição, não há como identificar o valor da operação e do ICMS destacado, nem, consequentemente, verificar a consistência das alegações suscitadas na manifestação de inconformidade. Aliás, o contribuinte não apresenta sequer qual seria a evolução do saldo da conta que contabilizou os créditos de ICMS sobre os insumos adquiridos, permitindo que se pudesse comparar a soma desses valores com as planilhas apresentadas em resposta à intimação.”

A Recorrente, por sua vez, alega que desincumbiu-se do seu ônus probatório, demonstrando que nas notas fiscais de minério de ferro o ICMS é contabilizado em conta separada, o que provavelmente gerou a divergência, pois, segundo a Recorrente, o lançamento no livro razão e balancete apresentam a apuração do cálculo dos créditos do PIS ou COFINS sobre o insumo minério líquido do ICMS, em valores de entrada no estoque, enquanto nas planilhas foi apostado o valor com ICMS.

Analisando os autos é possível aferir que à exceção das cópias da documentação contábil de e-fls. 13 e seguintes, a Recorrente limitou-se a trazer aos autos planilhas, que não constituem documentação suficiente a provar a existência de uma operação por meio da qual teria direito a um crédito tributário, que deveria ser comprovado com lançamentos contábeis acompanhados da documentação que o embasa pois, como já mencionado, enquanto nos Autos de Infração compete à Administração provar os fatos que constituem a infração, nos pedidos de compensação e ressarcimento de créditos compete a quem alega, no caso o contribuinte, demonstrar o crédito.

2.4. Da comprovação do direito creditório – verdade material (item IV do RV)

A Recorrente alega que o Acórdão recorrido deixou de analisar as despesas com insumos, especificamente, o carvão vegetal, minério de ferro e serviços que deveriam gerar créditos.

Neste capítulo, a Recorrente sustenta que as informações por ela prestadas quando da Manifestação de Inconformidade seriam suficientes à comprovação do crédito e que cumpriria à Administração diligenciar com o objetivo de buscar a efetiva realidade dos fatos.

Em relação a este arrazoadado, estaria absolutamente correto na hipótese de uma impugnação a um auto de infração, onde a Administração deve provar os fatos alegados, o que não é o caso, pois tratando-se do exercício do direito a um crédito, o ônus de demonstrar os fatos e o direito alegado é de quem alega, ou seja, o particular.

Não há dúvidas que a busca da verdade material é um princípio norteador do Processo Administrativo fiscal. Contudo, ao lado dele, também de matiz constitucional está o princípio da legalidade, que obriga a todos, especialmente à Administração pública, da qual este Colegiado integra, a obediência as normas legais vigentes, merecendo destaque o Decreto 70.235 estabeleceu o momento da prática dos atos, sob pena ainda de se atentar ainda contra outro princípio constitucional, qual seja o da duração razoável do processo.

O referido Decreto especifica objetivamente o momento da produção das provas no seu artigo 16.

"Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;"

O próprio Decreto 70.235, no mesmo artigo 16 especifica as hipóteses em que é possível a produção posterior de provas, o que faz de forma taxativa.

"§ 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".

É certo que este colegiado admite a juntada de provas em sede recursal, contudo apenas nos casos em que o Recorrente tenha demonstrado, na Impugnação, ou Manifestação de Inconformidade, como é o caso, a impossibilidade de se trazer aquela prova no momento oportuno (Impugnação ou Manifestação de Inconformidade), o que definitivamente não ocorreu no caso concreto.

Admitir-se deliberadamente a produção probatória na fase recursal subverteria todo o rito processual e geraria duas consequências indesejáveis (i) caso fosse determinado que o feito retornasse à instância original, implicaria uma perpetuação do processo e, (ii) caso as provas fossem apreciadas pelo CARF sem que tivessem sido analisadas pela DRJ, geraria indesejável supressão de instância e, em ambos os casos, representaria afronta direta ao texto legal que rege o processo administrativo fiscal.

2.5. Correção monetária dos créditos de Pis / Cofins.

A Recorrente pleiteia a correção monetária dos créditos de PIS e de COFINS com arrimo em analogia realizada com a Súmula 411 do STJ, que trata da correção monetária do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Tal pretensão, todavia, é vedada pela Súmula CARF n. 125: “No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.”, razão pela qual é de se negar provimento a este capítulo recursal.

3. Conclusões.

Por todo o exposto, é de se negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad