



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10325.901035/2011-10
ACÓRDÃO	3201-012.462 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GUARANY SIDERURGIA E MINERAÇÃO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

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.

ÔNUS PROBANTE.

É do sujeito passivo o ônus probante do direito à restituição e, conseqüentemente, 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, 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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale – Relatora

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafeté Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco, Flavia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente e não reconheceu o direito creditório.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

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 07770.52646.300309.1.1.09-0689, que se baseava em supostos créditos de ressarcimento de Cofins relativo a insumos empregados em produtos exportados. Foi pleiteado o reconhecimento de direito creditório no valor de R\$ 480.658,96 e reconhecido o valor de R\$ 127.512,87.

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, o 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.

2.4. 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, conseqüentemente, 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 d2005a 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.

3.7. 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.

A decisão recorrida não reconheceu o direito creditório e conforme ementa do Acórdão nº 11-48.890 apresenta o seguinte resultado:

Acórdão 11-48.890 - 2ª Turma da DRJ/REC

Sessão de 22 de dezembro de 2014

Processo 10325.901035/2011-10

Interessado GUARANY SIDERURGIA E MINERACAO S.A.

CNPJ/CPF 10.426.518/0001-45

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

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: 01/01/2004 a 31/03/2004

ÔNUS PROBANTE.

É do sujeito passivo o ônus probante do direito à restituição e, conseqüentemente, 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, 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 Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Foi interposto de forma tempestiva Recurso Voluntário, apresentando em síntese os mesmos argumentos da Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Conforme já relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente e não reconheceu o direito creditório.

Analisando o mérito posto no Recurso Voluntário, fica evidente que a recorrente reproduziu todas as razões recursais da Manifestação de Inconformidade, e em que pese as notas fiscais acostadas aos autos (várias notas fiscais ilegíveis e as demais não correspondentes a aquisição de carvão vegetal e minério), não apresentou elemento novo no Recurso Voluntário capaz de elidir o feito fiscal.

Assim, por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto, utilizo sua fundamentação como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:.

A primeira questão a ser enfrentada, de natureza preliminar, é o pedido de perícia contábil. Eis os quesitos:

1. Identifique o perito contábil com base nas Notas Fiscais de aquisição qual o valor dos créditos da COFINS não cumulativa - exportação do 1º trimestre/2004;

2. Especifique o Sr. Perito quais o valores das aquisições de CARVÃO VEGETAL e MINÉRIO DE FERRO efetuadas pela Impugnante no 1º trimestre de 2004, com base nos registros contábeis e Notas Fiscais do período?

7.1. Analisando o conteúdo dos quesitos, chega-se à conclusão de que não restou demonstrada a necessidade de complementação da instrução por meio da perícia requerida. Relembre-se, um dos fundamentos para a glosa foi justamente a não apresentação das notas fiscais e os demais dizem respeito à interpretação da legislação, matéria que não se insere na competência do perito, que se restringe a questões fáticas afetas à sua competência técnica.

7.2. Confira-se, acerca do tema, a lição de Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez Lopez¹ (grifos acrescidos):

Ao optar pela prova pericial, ao julgador interessa provar os fatos alegados no processo. A perícia, por ser meio de prova em que a participação de profissional especialista é necessária, é uma prova assentada em fundamentação científica.

De fato, o único aspecto de natureza fática, o valor das aquisições de minério de ferro, poderia ter sido demonstrados por meio da juntada de documentos, quando da apresentação da manifestação de inconformidade.

7.4. Ora, como é cediço, cumpre ao sujeito passivo trazer aos autos elementos capazes de demonstrar suas alegações, conforme definido no art. 16, III do Decreto nº 70.235, de 1972, combinado com o § 4º desse mesmo artigo, máxime quando se verifica que o litígio gira em torno de declaração de compensação, onde o ônus de comprovar o direito creditório é do contribuinte, na forma do art. 36, da Lei nº 9.784, de 29/01/1999, bem como por aplicação analógica do art. 333, I, do CPC4.

7.5. Assim sendo, admitir a realização de perícia com vistas a trazer aos autos elementos que poderiam ter sido trazidos ao processo pelo Fisco ou pelo Contribuinte seria admitir a realização de perícia prescindível e, conseqüentemente, violar o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, que estabelece (original não destacado):

“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.” 7.6. Peço licença para transcrever a interpretação de James Marins⁵ acerca do conteúdo do dispositivo acima transcrito (original não destacado):

“... cumprirá à autoridade julgadora de primeira instância apreciar os requerimentos de produção de provas, apreciar sua pertinência e determinar a realização daquelas que - seja em virtude de terem sido requeridas ou por deliberação ex officio da autoridade de primeira instância - sejam necessárias para que a instrução se complete.

7.7 De se ressaltar, igualmente, que a aplicação do princípio da verdade material não autoriza que o julgador se sobreponha ao dever das partes de carrear aos autos elementos capazes de provar suas alegações. Dito de outro modo: da mesma forma que não é aceitável que um lançamento seja efetuado sem provas e que se permita, posteriormente, em sede de julgamento e por meio de diligências, sanear esse defeito de instrução, também não é aceitável que um pleito repetitório seja proposto sem a minudente demonstração e comprovação da existência do indébito e que posteriormente, também em sede de julgamento e por via de diligências, se oportunize tais demonstração e comprovação.

8. Finalmente, encerrando as questões de natureza preliminar, há que se destacar que a suspensão da exigibilidade em razão da apresentação de manifestação de inconformidade, já reconhecida pelo órgão de jurisdição, que não prosseguiu na

cobrança e encaminhou os autos a esta Delegacia de Julgamento é matéria estranha ao litígio. Trata-se consequência direta da aplicação da Lei acerca da qual não cabe a este Colegiado tecer qualquer consideração.

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 omissivo 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.

10. 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 1998.

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. Confira-se o que dispõe o art. 4º da IN 600, de 2005, cujo conteúdo é reproduzido nas instruções normativas que lhes substituíram.

Art. 4º A 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, conseqüentemente, 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.

Portanto, como aquele que se manifesta contra o Despacho Decisório tem o ônus probatório relativo à comprovação do crédito que alega possuir, o qual deve ser exercido oportunamente e de forma materialmente suficiente à demonstração do direito pleiteado, o que não se verificou nos autos em análise, não reconheço o direito creditório e mantenho a glosa efetuada.

Cite-se abaixo algumas decisões deste Conselho nesse sentido:

Numero do processo: 10783.914983/2009-01

Turma: Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção

Câmara: Quarta Câmara Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Tue Mar 28 00:00:00 UTC 2017

Data da publicação: Thu Apr 20 00:00:00 UTC 2017 Ementa: Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/02/2002 a 28/02/2002 COMPENSAÇÃO.

ÔNUS PROBATÓRIO. AUSÊNCIA DE PROVAS.

Aquele que se manifesta contra o Despacho Decisório tem o ônus probatório relativo à comprovação do crédito que alega possuir, o qual deve ser exercido oportunamente e de forma materialmente suficiente à demonstração do direito pleiteado. Recurso Voluntário Negado.

Numero da decisão: 3402-003.895 Decisão: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do relatório e voto do presente acórdão. (Assinado digitalmente) Antonio Carlos Atulim - Presidente e Relator. Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

