



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.726488/2011-96
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-002.151 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 18 de outubro de 2022
Recorrente AVINE COMERCIAL E AVÍCOLA DO NORDESTE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 14/12/2009

ÔNUS DA PROVA. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO.

A comprovação da certeza e liquidez do crédito, ou seja, da sua existência e valor, é ônus que se atribui ao contribuinte que pleiteia o reconhecimento daquele direito.

VERDADE MATERIAL. PRODUÇÃO DE PROVAS. SUBSTITUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O julgador administrativo deve volver-se em busca do que realmente ocorreu na situação colocada nos autos, descabendo, entretanto, substituir-se ao Recorrente na sua obrigação de produção de provas do fato que alega

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 Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduardo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (Presidente), Lara Moura Franco Eduardo e Muller Nonato Cavalcanti Silva. Ausente o Conselheiro Ricardo Piza di Giovanni.

Relatório

Por bem narrar os fatos, adoto o relatório contido na decisão da DRJ/SPO (fls. 70 a 78):

O interessado apresentou pedido de restituição de crédito tributário relativo à Contribuição PIS/PASEP-Importação, no valor de R\$ 40.622,41.

Alega que não possui expectativa de compensação do montante recolhido na importação com outros débitos.

Na petição de fls. 13 e 14, a empresa esclarece os fundamentos de seu pedido. Em síntese, alega que promoveu importações de maquinário para seu ativo fixo e recolheu as contribuições PIS/PASEP e COFINS na importação. Trata-se do regime não-cumulativo, mas não possui débitos das referidas contribuições, nem prestações vincendas, restando o pedido de ressarcimento.

O pleito foi analisado pela repartição de origem, tendo sido exarado o Parecer SARAC nº 5, de 10/1/2014 (fls. 40 a 48):

“CONCLUSÃO

29. O Interessado solicita restituição de crédito de PIS - importação baseado na alegação de que fez importações de maquinário para integração do seu ativo fixo, pagando as contribuições do PIS - Importação e da COFINS – importação, situação que admite o aproveitamento mediante ressarcimento dos valores pagos relativos a esses tributos, mas informou não possuir débitos vincendo destas contribuições, o que o impossibilita de promover a compensação de seus créditos não aproveitados.

30. Constata-se que o pagamento de PIS importação no valor original de R\$ R\$ 40.622,91 (quarenta mil seiscentos e vinte e dois reais e noventa e um centavos) foi recolhido conforme a legislação vigente à época, inexistindo pagamento indevido ou valor pago a maior.

31. Como se viu, não há amparo legal para a pretensão da empresa em caracterizar a não compensação dos créditos com os débitos no período de apuração do PIS como pagamento a maior que o devido. Eventual saldo, decorrente do excesso de créditos em relação aos débitos, nada mais é do que o resultado da aplicação do princípio da não-cumulatividade, o que não permite confundir a sua natureza de crédito escritural com pagamento indevido.

32. A legislação possibilita ao Interessado descontar créditos (ressarcimento) aos contribuintes sujeitos à não-cumulatividade das contribuições PIS e COFINS, mas deverá obedecer ao disposto nos §§ 3º e 4º do art. 15 da Lei 10.865/2004, mediante a aplicação das alíquotas sobre o valor da depreciação ou amortização, contabilizada a cada mês, para determinar o crédito, entretanto, não foi apresentado qualquer documento quanto ao cálculo do crédito.

33. O ressarcimento de seus créditos também deveria atender o disposto no caput, inciso II e § 3º do art. 27 da IN 900 de 31/12/2008, com apresentação de documentos probatórios, que demonstrasse ser os créditos decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não-incidência, o que não foi feito.

34. Portanto, a documentação apresentada não demonstra o cumprimento das exigências legais necessárias para o reconhecimento do direito creditório.

35. Ante o exposto, propõe-se, nos termos das normas aplicáveis, que não seja reconhecido o direito creditório no valor, original, de R\$ 40.622,91 (quarenta

mil seiscientos e vinte e dois reais e noventa e um centavos), referente ao pagamento do PIS importação código de receita 5602, incidente na importação de mercadorias, realizadas através da DI nº 09/1767632-1, conforme §4º do art. 15 da Lei 10.865/2004 e art. 27 da Instrução Normativa SRF nº 900, de 31/12/2008, vigente a época dos fatos.”

Mediante o despacho decisório de fl. 49 não foi reconhecido o direito creditório pleiteado.

O interessado foi intimado em 17/1/2014. Apresentou manifestação de inconformidade em 17/2/2014 (fls. 54 e ss). Alega:

- Promoveu importações de maquinário para seu ativo fixo, pagando as contribuições PIS/PASEP e COFINS.
- Impossível a compensação de seus créditos em virtude da inexistência de débitos vincendos de PIS/PASEP e COFINS e do aproveitamento de créditos para compensação de prestações vencidas e vincendas de IRPJ e CSLL.
- Essa impossibilidade decorre de o produto comercializado (ovos) sujeitar-se a alíquota zero, nos termos do disposto no artigo 28, inciso III, da Lei nº 10.865, de 2004.
- No trimestre constante dos autos, a empresa teve saldo credor de PIS/PASEP e COFINS.
- O pedido de ressarcimento não decorre de pagamento indevido ou a maior, mas da impossibilidade de aproveitamento no regime não-cumulativo, por estar sujeita à alíquota zero.
- Os créditos podem ser ressarcidos (Lei nº 9.430/1996, artigo 74).
- A Instrução Normativa RFB nº 900/2008 admite a possibilidade de ressarcimento em seu artigo 27, inciso II e § 3º.
- O artigo 15 da Lei nº 10.865/2004 estabelece créditos de PIS/PASEP e COFINS na hipótese de máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado.
- O produto comercializado pela empresa (ovos) está sujeita à alíquota zero das contribuições, nos termos do artigo 28, inciso III, da Lei nº 10.865/2004.
- A lei 10.865 não condiciona o deferimento do crédito à apresentação do cálculo estabelecido nos §§ 3º e 4º do seu artigo 15. Estabelece que o crédito será apurado mediante esse cálculo.
- Junta os cálculos da apuração de seu crédito.
- Requer seja acolhida a manifestação de inconformidade.

Ao analisar a manifestação de inconformidade apresentada, o órgão de primeira instância administrativa julgou improcedente o recurso mencionado, sob os fundamentos de que:

1. A Fiscalização e o manifestante concordariam que o cálculo do ressarcimento deveria obedecer aos §§ 3º e 4º da Lei nº 10.865/2004. Entretanto, esse cálculo não teria sido apresentado e não constaria dos autos;
2. O interessado postularia o ressarcimento com base no artigo 27, inciso II e § 3º, da Instrução Normativa RFB nº 900/2008, porém não teria havido a comprovação do atendimento dos requisitos estampados no citado dispositivo;
3. Não haveria comprovação de que (i) são vendidos apenas ovos e que (ii) foram acumulados créditos passíveis de ressarcimento, na forma prevista na legislação citada;
4. O interessado apenas alega possuir direito a ressarcimento, mas não demonstraria possuí-lo, carecendo o alegado direito creditório de certeza e liquidez;
5. Nesse sentido, cita jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais –CARF.

O contribuinte foi intimado acerca do Acórdão que julgou a impugnação em 18/10/2019, conforme *Termo de Ciência por Abertura de Mensagem* anexado ao presente processo (fl. 84).

Em 14/11/2019, foi apresentado Recurso Voluntário, conforme *Termo de Análise de Solicitação de Juntada* (fl. 86), reproduzindo as razões de defesa expendidas na impugnação, todavia fazendo os seguintes acréscimos ao rol de seus argumentos:

1. No processo administrativo vigeria o princípio da verdade material, segundo o qual o julgador deve sempre buscar a verdade, independentemente da iniciativa formalmente manifestada pelas partes, e dos elementos probantes que ocasionalmente elas tragam para os autos;
2. Conforme o CNAE 01.55.5-05, o Recorrente possuiria como atividade econômica a produção e comercialização de ovos, não carecendo de comprovação de tal fato, como alega a decisão recorrida;
3. O inc. V e o §4º do art.15 da Lei 10.865/2004 garantiriam ao contribuinte o direito ao crédito sobre os encargos de depreciação incorridos sobre as máquinas e equipamentos utilizados em seu processo produtivo;
4. Com a promulgação da Lei nº 11.774/2008, passaram a adotar metodologia alternativa de apropriação do crédito de PIS e COFINS sobre as aquisições de máquinas e equipamentos, ou seja, no prazo de 11 meses (e não sobre os encargos de depreciação), no caso das aquisições ocorridas em período anterior a agosto de 2011;
5. Já no curso do processo administrativo, teria havido a promulgação da Lei nº 12.546/2011, modificando o art. 1º da Lei nº 11.774/2008 e prevendo a

apropriação de tais créditos em 11 meses (para os bens adquiridos antes de agosto de 2011), e não mais em decorrência do decurso da depreciação;

6. Uma vez que a legislação permitia o *creditamento* integral sobre a aquisição no decurso do prazo de 12 meses e como o Recorrente não haveria se creditado de nenhuma destas parcelas em tal período, faria *jus* ao direito do crédito total após tal decurso do citado prazo;

7. Todos os elementos de fato que embasariam o pedido constariam da declaração de importação 09/1767632-1 e demais documentos acostada aos autos.

São esses os fatos que se tem a relatar, em síntese.

Voto

Conselheira Lara Moura Franco Eduardo, Relatora.

Encontrando-se, portanto, satisfeitos os requisitos da tempestividade e, sob o aspecto material, da competência deste Colegiado para a apreciação do Recurso Voluntário, dele conheço.

Não foram apresentadas preliminares, portanto, dirijo-me ao mérito.

Conforme já esboçado, trata-se de Pedido de Restituição de crédito do PIS-COFINS, apresentado via formulário, decorrente da importação de máquina classificadora e embaladora de ovos, a integrar o ativo imobilizado da pessoa jurídica.

Sobre o ressarcimento das citadas contribuições por importação de bens que irão integrar o ativo, vejamos o que diz a legislação aplicável e vigente na data do fato gerador, que segue em reprodução:

Lei nº 10.865/2004

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I - bens adquiridos para revenda;

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

§ 1º-A. O valor da Cofins-Importação pago em decorrência do adicional de alíquota de que trata o § 21 do art. 8º não gera direito ao desconto do crédito de que trata o caput. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)

§ 2º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

§ 3º O crédito de que trata o caput será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição. (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)

§ 4º Na hipótese do inciso V do caput deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação das alíquotas referidas no § 3º deste artigo sobre o valor da depreciação ou amortização contabilizada a cada mês.

§ 5º Para os efeitos deste artigo, aplicam-se, no que couber, as disposições dos §§ 7º e 9º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 6º O disposto no inciso II do caput deste artigo alcança os direitos autorais pagos pela indústria fonográfica desde que esses direitos tenham se sujeitado ao pagamento das contribuições de que trata esta Lei.

§ 7º Opcionalmente, o contribuinte poderá descontar o crédito de que trata o § 4º deste artigo, relativo à importação de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no § 3º deste artigo sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal.

§ 8º As pessoas jurídicas importadoras, nas hipóteses de importação de que tratam os incisos a seguir, devem observar as disposições do art. 17 desta Lei:

I – produtos dos §§ 1º a 3º e 5º a 7º do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda;

II – produtos do § 8º do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda, ainda que ocorra fase intermediária de mistura;

III – produtos do § 9º do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda ou à utilização como insumo na produção de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002;

IV – produto do § 10 do art. 8º desta Lei.

V – produtos referidos no § 19 do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

(...)

Art. 17. As pessoas jurídicas importadoras dos produtos referidos nos §§ 1º a 3º, 5º a 10, 17 e 19 do art. 8º desta Lei poderão descontar crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à importação desses produtos, nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015) (Vigência)

(...)

§ 6º Opcionalmente, o sujeito passivo poderá calcular o crédito de que trata o § 4º do art. 15 desta Lei relativo à aquisição de vasilhames classificados no código 7010.90.21 da Tipi, destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 12 (doze) meses, poderá creditar-se, a cada mês, de 1/12 (um doze avos) do valor da contribuição incidente, mediante alíquota específica, na aquisição dos vasilhames, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015)

§ 7º O disposto no inciso III deste artigo não se aplica no caso de importação efetuada por montadora de máquinas ou veículos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 8º O disposto neste artigo alcança somente as pessoas jurídicas de que trata o art. 15 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

(Grifei)

Portanto, de acordo com o inc. V do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, é possibilitado ao contribuinte creditar-se do valor pago a título máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda.

Quanto a esse primeiro ponto, verifica-se não haver debates entre o posicionamento da instância *a quo* e a do Recorrente.

A primeira divergência surge, então, com relação à forma de apropriação do crédito em questão, ou seja, o PIS-COFINS pago na importação da máquina referida na DI 09/1767632-1. Segundo a legislação vigente à época dos fatos geradores, portanto, a pessoa jurídica possuía 2 (duas) opções para a apropriação do crédito:

- (1) sobre o valor da depreciação ou amortização contabilizada a cada mês (§ 4º do art. 15 da Lei nº 10.865/2004);
- (2) no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no § 3º do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal (§ 7º do art. 15 da Lei nº 10.865/2004).

A alternativa de creditamento das contribuições, a cada mês, de 1/12 (um doze avos) do valor do PIS-COFINS pagos na importação relaciona-se apenas à aquisição de vasilhames, conforme § 6º do art. 17 do citado diploma, transcrito acima.

Portanto, por se tratar de crédito que deve ser levado à apuração (contabilizados mês a mês, em ambas as duas alternativas possíveis), inviável a confirmação do crédito a que o Pedido de Restituição alude, da maneira como pleiteada pelo Recorrente, ou seja, simplesmente indicando o valor recolhido, sem a recomposição da apuração da contribuição no trimestre, onde serão comparados os créditos e débitos obtidos, de acordo com o demonstrativo contido no DACON – Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais.

Há que se ressaltar que é por meio da mencionada Declaração que o contribuinte apura o saldo credor ou devedor do PIS-COFINS ao final do período-base, não sendo esta apenas uma obrigação acessória ou formalidade despida de sentido prático.

Assim, havendo saldo credor ao final da apuração em referência, que não puder ser utilizado no desconto de débitos das contribuições, aí sim, poderá o contribuinte requerer o ressarcimento daquele.

Diferentemente do procedimento estabelecido para o Pedido de Ressarcimento do PIS-COFINS, o Pedido de Restituição por pagamento indevido ou a maior feito via Documento de Arrecadação Federal- DARF, como protocolado equivocadamente pelo Recorrente, não depende – em regra – da verificação do *conta corrente* trimestral do tributo para a confirmação do valor do crédito.

Na esteira desse entendimento é que o art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 900/2008, que disciplinava sobre restituição, ressarcimento e compensação à época de transmissão do Pedido em foco, previa que o contribuinte deveria protocolar o Pedido de Ressarcimento para a devolução dos créditos do PIS-COFINS não cumulativos, após o encerramento do trimestre-calendário, incluído aí o PIS-COFINS-Importação:

Art. 27. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas contribuições, poderão ser objeto de ressarcimento, somente após o encerramento do trimestre-calendário, se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados:

I - às receitas resultantes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação; ou

II - às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não-incidência.

§ 1º À empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação é vedado apurar créditos vinculados a essas aquisições.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica a custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação de produtos ou de prestação de serviços, nas hipóteses previstas no art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

§ 3º O disposto no inciso II do caput aplica-se aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação apurados na forma do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

(Grifei)

Entrando já na segunda divergência observada entre as razões do Recorrente e decisão recorrida, temos que a comprovação da existência de crédito dessa natureza junto à Fazenda Nacional passa pela apresentação da apuração feita para o PIS-COFINS, assistindo razão à decisão recorrida.

Mostra-se, sem dúvida, uma atribuição do contribuinte, ainda que comercialize produtos submetidos à alíquotas zero ou isentos, confirmar a liquidez e certeza do crédito pleiteado por meio da apresentação da documentação hábil para tanto.

Ao que se nota da leitura do Recurso Voluntário, o Recorrente considerou devidamente comprovado o seu crédito através dos documentos que acostou ao processo.

Examinando os autos, contudo, constato a juntada tão somente de documentos relativos à importação da mercadoria geradora do recolhimento do PIS-COFINS (máquina embaladora), que não é suficiente para a confirmação da existência de saldo credor a ser ressarcido.

Assiste também razão ao acórdão da instância inferior, ao colocar que os autos se ressentem da comprovação de que a pessoa jurídica comercializa apenas ovos, submetidos a alíquota zero, o que poderia ser facilmente comprovado a partir demonstrativos e Declarações do Recorrente.

Acerca do princípio da verdade material, mencionado no Recurso Voluntário, é certo que o julgador administrativo deve voltar-se em busca do que realmente ocorreu na situação colocada nos autos, descabendo, entretanto, substituir-se ao Recorrente na sua obrigação de produção de provas do fato que alega. Para que as investigações possam eventualmente prosseguir, cabe ao contribuinte fornecer robustos elementos indiciários, relativamente ao que se afirma.

Nesse sentido, destaco que o *onus probandi* é encargo que se atribui àquele que alega o fato, cuja ocorrência se quer evidenciar no processo, principalmente em se tratando de alegação da existência de crédito perante a Fazenda Nacional, conforme robusta e conhecida jurisprudência deste Colegiado.

Por conclusão, tenho que a ausência da DACON e/ou demais documentos comprobatórios deixa sem suporte a alegação de que existiria saldo credor ressarcível relativo ao PIS-COFINS, muito menos para deferimento de Pedido de Restituição, por ser via inadequada, razão pela qual voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduardo