



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10640.900772/2018-07
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-002.524 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 10 de abril de 2024
Recorrente LATICINIOS PORTO ALEGRE INDUSTRIA E COMERCIO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/03/2017

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

Em processos de ressarcimento, restituição e compensação, recai sobre o sujeito passivo o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a natureza, a certeza e a liquidez do crédito pretendido. Não há como reconhecer crédito cuja natureza, certeza e liquidez não restaram comprovadas por meio de escrituração contábil fiscal e documentos.

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)

George da Silva Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: George da Silva Santos, Jorge Luis Cabral (suplente convocado(a)), Keli Campos de Lima, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Renan Gomes Rego (suplente convocado(a)), Marcos Antonio Borges (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de Acórdão que acolheu, em parte, a manifestação de inconformidade da LATICÍNIOS PORTO ALEGRE INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A, mantendo, no entanto, a glosa em relação às aquisições de leite *in natura* relacionadas às operações sujeitas à apuração do crédito ordinário (código CST 53), em razão de as notas fiscais terem sido emitidas sem o destaque de PIS/COFINS.

Eis a Ementa extraída da referida decisão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/03/2017

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

Para fins da apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade produtiva desempenhada pelo contribuinte, consistente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

CRÉDITOS ORDINÁRIOS. INSUMOS. AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS DE LEITE CRU/IN NATURA. IMPOSSIBILIDADE.

As aquisições de leite cru/in natura sob o Código da Situação Tributária (CST) 51 ou 53 dão direito apenas à apuração de crédito ordinário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, e desde que essas aquisições tenham sido tributadas, conforme estipula o inciso II do parágrafo 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Em consequência, se não há destaque de PIS/Cofins nas notas de aquisição desse insumo, também não há direito a crédito dessas contribuições.

CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 8º DA LEI Nº 10.925/2004. INSUMOS. LEITE IN NATURA. FRETE.

As pessoas jurídicas que produzam as mercadorias de origem animal ou vegetal especificadas no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins crédito presumido calculado sobre bens e serviços utilizados como insumo, como é o caso do leite in natura. Os gastos com frete na compra desses bens devem ser adicionados ao seu custo de aquisição e seguir a mesma metodologia de apuração.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/03/2017

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE E CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Está afastada a hipótese de nulidade da decisão administrativa quando o despacho decisório, proferido por autoridade competente, atende a todos

requisitos legais e possibilita ao sujeito passivo o pleno exercício do direito de defesa.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR.

Falece competência à autoridade julgadora para apreciação de aspectos relacionados com a inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas tributárias, devendo, no julgamento de primeira instância, serem observadas as normas legais e regulamentares, assim como o entendimento da Receita Federal expresso em atos normativos.

PRODUÇÃO DE PROVAS. PROVA DOCUMENTAL.

A prova documental deve ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de a manifestante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a ocorrência de alguma das hipóteses excepcionadas pela legislação.

DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

As razões recursais sustentam, em síntese, que a ausência de destaque consistiu em simples erro formal do fornecedor no momento da emissão das notas fiscais e que, pelo princípio da verdade material, a glosa deve ser revertida por tratar-se de operação sujeita à incidência integral do PIS.

É o que importa relatar, Senhor Presidente.

Voto

Conselheiro George da Silva Santos, Relator.

Presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso.

Não há preliminares.

Como adiantado pelo relatório, a LATICÍNIOS PORTO ALEGRE INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A sustenta ser detentora de direito ao crédito ordinário sobre a aquisição de leite *in natura* ante o argumento de ter, efetivamente, arcado com o PIS incidente sobre as respectivas operações, apesar da inexistência de destaque nas respectivas notas fiscais.

Nesse contexto, transcrevo as considerações lançadas pelo Relator e que levaram à manutenção da glosa (Págs. 523/528):

DA GLOSA DE CRÉDITOS RELATIVOS À AQUISIÇÃO DE LEITE CRU/IN NATURA

As glosas do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa relativa ao 1º trimestre de 2017, tiveram origem em ajustes efetuados pela autoridade fiscal na apuração dessa contribuição, sendo que o primeiro tópico do Despacho Decisório a esse respeito trata dos créditos relativos à aquisição de leite cru/in natura (subitem 4.1 do DD).

A Laticínios Porto Alegre se insurge contra o ajuste tratado neste tópico, dividindo sua defesa em duas partes:

- Primeira parte: créditos presumidos referentes à aquisição de leite *in natura* e lenha sob os CST 61 e 63 no período de 04/2014 a 09/2015; e
- Segunda parte: créditos apurados em relação à aquisição de leite *in natura* sob o CST 51, no período de 04/2014 a 12/2017, e sob os CST 61 e 63, no período de 10/2015 a 12/2017.

Consideraremos aqui apenas os argumentos relacionados com a segunda parte da defesa, visto que tratamos do 1º trimestre de 2017 e as alegações a respeito da primeira parte aplicam-se até 09/2015.

Na segunda parte de sua defesa (créditos apurados em relação à aquisição de leite *in natura* sob o CST 51 no período de 04/2014 a 12/2017, e sob os CST 61 e 63 no período de 10/2015 a 12/2017), a Interessada assevera em resumo que “*classificou algumas aquisições de leite in natura sob o código CST 51 (...) de forma equivocada*”, sendo que “*deve ser reconhecido à Manifestante o seu direito ao **crédito presumido** sobre essas operações e à utilização desse crédito, haja vista que um mero erro formal não é capaz de ilidir a efetiva existência do direito creditório da Manifestante*”, e que “*em relação às aquisições de leite in natura sob os códigos CST 61 e 63 [...] ao contrário do que quer fazer crer a Fiscalização, essas operações que ensejaram o direito à apuração de crédito presumido por parte da Manifestante ocorrem efetivamente com suspensão do PIS e da COFINS, razão pela qual as referidas Notas Fiscais foram emitidas sem o destaque do imposto.*”

A autoridade fiscal, a esse respeito, informa que “*o contribuinte se creditou indevidamente da compra de leite in natura dos laticínios a seguir discriminados, os quais emitiram suas notas fiscais com isenção/suspensão/aliquota zero e/ou sem destaque de PIS/Cofins*”, e que “*Como nas cópias das notas fiscais apresentadas **não houve destaque de PIS/Cofins**, os respectivos valores de PIS/Cofins solicitados em ressarcimento, tanto nas NFs de compra/aquisição quanto nas NFs dos respectivos fretes, **devem ser glosados**. Da mesma forma, **glosados** serão os valores correspondentes solicitados nas NFs não localizadas/apresentadas.*”

Na planilha anexa ao Despacho Decisório (DD) nº 101/2018 – DRF/JFA/SAORT/EQCOMP, as notas fiscais correspondentes aos créditos em questão encontram-se relacionadas na aba “*LeiteCru In Natura*”.

Pois bem.

De fato, pode-se verificar que a maior parte das notas fiscais relacionadas na aba “*Leite Cru In Natura*” da planilha anexa ao DD referem-se à aquisição de leite cru/*in natura* sob o código CST 63, ou seja, trata-se de operações que ensejam o direito à apuração de crédito presumido. Neste caso, as notas fiscais são efetivamente emitidas sem o destaque dessas contribuições, tendo em vista a suspensão da incidência prevista nos incisos II e III do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, *verbis*:

(...)

Em consequência, devem ser revertidas as glosas referentes às aquisições de leite cru/*in natura* nas operações sujeitas à apuração de crédito presumido, crédito esse calculado às alíquotas de 0,825% para o PIS e de 3,8% para a Cofins, conforme consta na aba “*LeiteCru In Natura*” da planilha anexa ao DD.

Por outro lado, constata-se que há algumas notas fiscais relacionadas na aba “*LeiteCru In Natura*” da planilha anexa ao DD que se referem a operações vinculadas à apuração de crédito ordinário, e que foram emitidas sem o destaque da Contribuição para o PIS e da Cofins.

Segue a nota fiscal vinculada à apuração de crédito ordinário, extraída da planilha anexa ao DD, na aba “*LeiteCru In Natura*”, crédito esse calculado às alíquotas de 1,65% para o PIS e de 7,6% para a Cofins:

Período	Nro Doc	Nome emitente	Valor NF	PIS	Cofins
01/2017	47917	LATICINIOS VILLAGE IND. E COMERCIO EIRELI	24.440,00	403,26	1.857,44
1º T/2017	TOTAIS		24.440,00	403,26	1.857,44

Quanto ao fato acima, a LPA limita-se a dizer em síntese que “*classificou algumas aquisições de leite in natura sob o código CST 51 (...) de forma equivocada*”, sendo que “*deve ser reconhecido à Manifestante o seu direito ao crédito presumido sobre essas operações e à utilização desse crédito, haja vista que um mero erro formal não é capaz de ilidir a efetiva existência do direito creditório da Manifestante*”.

Da análise do Despacho Decisório e dos documentos acostados aos autos, pode-se constatar que o levantamento das aquisições de leite cru/*in natura* por parte da autoridade fiscal levou em conta, entre outras fontes, o Portal da Nota Fiscal Eletrônica – NF-e (www.nfe.fazenda.gov.br) e a própria documentação fiscal da contribuinte, que foi inclusive previamente intimada a se manifestar sobre os dados apurados através do Termo de Intimação Fiscal nº 6, para “*apresentar cópia das referidas notas fiscais, dentre outros esclarecimentos*.”

Nas notas fiscais, o Código da Situação Tributária (CST) é o parâmetro que identifica a origem da mercadoria e a forma de tributação que deverá incidir sobre a mesma, sendo que as aquisições de leite objeto de glosa ocorreram por meio de notas fiscais emitidas com o CST 53, código este que significa “*Operação com Direito a Crédito - Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno*”.

Como visto, as aquisições em questão não dão direito a crédito presumido, mas apenas a crédito ordinário, e desde que tenham sido sujeitas ao pagamento da contribuição.

É o que se depreende do inciso II do parágrafo 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Leia-se:

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º **a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:**

[...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º **a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:**

[...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Em consequência, como nas notas fiscais sujeitas a crédito ordinário não houve destaque de PIS/Cofins, não há também direito a crédito da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins não-cumulativa.

Já registramos, no relatório do presente voto, que a LPA, regularmente cientificada do resultado do procedimento fiscal, protocolou sua defesa acompanhada dos seguintes anexos:

01. Procurações, documentos de identificação, Estatuto Social e documentos de registro;

02. Despacho Decisório, PER/DCOMP, e fluxogramas descritivos dos processos produtivos de vários produtos; e

03. Três planilhas denominadas de DOC. 04 – glosas fiscalização, DOC. 06 – item 4.4 e DOC. 07 – item 4.5.

As três planilhas acima citadas trazem, em síntese, o seguinte conteúdo:

- A planilha “DOC. 04 – glosas fiscalização” reproduz basicamente a mesma planilha que acompanhou o Despacho Decisório;

- A planilha “DOC. 06 – item 4.4” contém uma relação de notas fiscais referentes à aquisição de “Peças/Partes/Componentes de Máquinas/Equipamentos e Materiais Uso/Consumo e Fretes na Compra de Materiais Uso/Consumo” no período de 01/04/2014 a 31/12/2017, notas essas que se relacionam com as glosas listadas na aba “Materiais.Frete.Uso.Consumo.Manutenção” da planilha anexa ao DD; e

- A planilha “DOC. 07 – item 4.5” traz uma relação de notas fiscais referentes à aquisição de “Serviços” no período de 01/04/2014 a 31/12/2017, notas essas que se relacionam com as glosas listadas na aba “Serviços” da planilha anexa ao DD.

Vê-se, portanto, que a Laticínios Porto Alegre, em que pesem suas alegações, não apresenta nenhuma prova documental que possa confirmar sua argumentação de defesa quanto às aquisições de leite cru *in natura* sujeitas ao crédito ordinário.

De acordo com o § 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, aplica-se ao presente processo o rito estabelecido no Decreto nº 70.235, de 1972. Este Decreto, com força de Lei, determina em seus arts. 15 e 16 que a impugnação (manifestação de inconformidade) contenha as razões e provas que a Interessada possua, sendo esse o momento processual para apresentação de tais provas (grifamos):

(...)

Extrai-se, dos dispositivos acima, que a prova documental deve ser apresentada com a impugnação (manifestação de inconformidade), precluindo o direito de a empresa fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior ou que se refira a fato ou a direito superveniente, ou ainda que se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

No mesmo sentido, a Lei nº 9.784/99, de aplicação subsidiária ao rito processual do Decreto nº 70.235/72, estabelece, em seu art. 36, que cabe à Interessada a prova dos fatos que tenha alegado, em consonância, ainda, com o artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil – CPC (Lei nº 13.105/2015):

(...)

O que se observa nos autos é que a Interessada não traz qualquer documento capaz de comprovar a existência do crédito, o que viola a regra jurídica adotada pelo direito pátrio de que a prova compete ou cabe à pessoa que alega o fato.

A mera alegação da existência de um crédito não comprova que ele realmente existe ou que é líquido e certo. Para tal comprovação, deveria ter sido apresentada a documentação contábil e fiscal correspondente. Como visto, a Manifestante não logrou tal comprovação.

É assente na doutrina que direito líquido e certo é aquele cujos aspectos de fato possam ser comprovados documentalmente. A jurisprudência do Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF) é firme nesse sentido, conforme exemplifica a seguinte ementa:

DIREITO CREDITÓRIO - RESTITUIÇÃO/ COMPENSAÇÃO

O sujeito passivo tem direito à restituição e/ou compensação de tributo pago/retido a maior que o devido em face da legislação tributária ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido. Entretanto, deve comprovar com documentos hábeis e idôneos o indébito efetivamente apurado. Recurso Voluntário Procedente em Parte.

(1º CC, 1ª Câmara, Rec. Voluntário nº 160140, Proc. nº 10283.001953/98-14, Rel. Valmir Sandri, Acórdão nº 101-97098, Sessão de 19/12/2008) [Grifei.]

Dessa forma, com fulcro nas constatações acima e reiterando-se que o ônus probante é legalmente atribuído à contribuinte quanto ao fato constitutivo de seu direito (vide art. 373, I, do CPC e arts. 15 e 16 do PAF, acima reproduzidos), com produção de prova necessariamente até a Manifestação de Inconformidade, conclui-se pela manutenção das glosas de créditos relativos à aquisição de leite cru/in natura em operações vinculadas à apuração de crédito ordinário, conforme nota fiscal constante na aba “LeiteCru In Natura” da planilha

anexa ao Despacho Decisório e também reproduzida mais acima neste tópico, cujas glosas somam 403,26 de PIS.

Diante da bem lançada fundamentação que venho de transcrever, considero que a decisão recorrida deve ser mantida.

No caso, a DRJ, de forma verticalizada e circunstanciada, demonstrou inexistir prova do recolhimento de PIS, enquanto que a recorrente limita-se a sustentar que recolhimento deve se presumir ocorrido, apesar da ausência de destaque.

Efetivamente, ao interessado cumpre a prova da existência do crédito alegado, valendo sublinhar que a busca da verdade real não relativiza a distribuição do ônus probatório. Com esta *ratio*, cito, com os meus destaques:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

Em processos de ressarcimento, restituição e compensação, recai sobre o sujeito passivo o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a natureza, a certeza e a liquidez do crédito pretendido. Não há como reconhecer crédito cuja natureza, certeza e liquidez não restaram comprovadas por meio de escrituração contábil-fiscal e documentos que a suportem. Não há que se falar em violação a princípios jurídicos, entre os quais, aqueles da verdade material, contraditório e ampla defesa, quando o tribunal administrativo, ancorado na correta premissa de que sobre o sujeito passivo recai o ônus da prova e na constatação de insuficiência de provas do direito alegado, conclui pelo indeferimento da compensação declarada e afasta pedido de diligência.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Descabe a realização de diligência ou perícia relativamente à matéria cuja prova deveria ter sido apresentada já em manifestação de inconformidade. Procedimentos de diligência e perícia não se afiguram como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

RESTITUIÇÃO. IDENTIFICAÇÃO DA ORIGEM DO DIREITO CREDITÓRIO. RESPONSABILIDADE DO SUJEITO PASSIVO.

O pedido de restituição, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, é efetuada pelo contribuinte mediante apresentação de PER/DCOMP, no qual devem constar informações relativas aos créditos

pretendidos, cabendo à autoridade administrativa e aos órgãos julgadores a apreciação da regularidade do pedido nos exatos termos determinados pela declaração prestada pelo contribuinte.

(Número do processo: 10880.973307/2011-88; Turma: Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção; Câmara: Terceira Câmara; Seção: Terceira Seção De Julgamento; Data da sessão: Wed Dec 15 00:00:00 UTC 2021)

Em resumo, o ressarcimento de crédito ordinário da contribuição não cumulativa se condiciona, dentre outros requisitos, ao pagamento da contribuição na aquisição do insumo, salvo na hipótese de isenção de insumo aplicado na fabricação de produto tributado.

No caso, entretanto, não há prova que denote a existência de crédito ordinário a ser ressarcido.

Por tais razões, conhecendo do recurso, nego-lhe provimento.

É como voto, Senhor Presidente.

(documento assinado digitalmente)

George da Silva Santos