



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10660.900250/2014-35  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-012.463 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de novembro de 2021  
**Recorrente** SAGRADOS CORACOES INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA  
DÊSPESAS DE EXPORTAÇÃO.

O direito de utilizar o crédito do PIS/Pasep e da Cofins no regime não cumulativo não beneficia a empresa que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. Em se tratando de pedido de PER/DCOMP, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. QUALIDADE DA PROVA.

A finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. É relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

CRÉDITOS. GLOSA. FORNECEDORES INIDÔNEOS. OPERAÇÕES SIMULADAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ. REQUISITOS. ARTIGO 82 DA LEI Nº 9.430/1996.

A declaração de inaptidão tem como efeito impedir que as notas fiscais de empresas inaptas produzam efeitos tributários, dentre eles, a geração de direito de crédito das contribuições para o PIS/COFINS. Todavia, esse efeito é ressalvado quando o adquirente comprova dois requisitos: (i) o pagamento do preço; e (ii) recebimento dos bens, direitos e mercadorias e/ou a fruição dos serviços, ou seja, que a operação de compra e venda ou de prestação de serviços, de fato, ocorreu.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-012.456, de 24 de

novembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10660.900245/2014-22, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de julgamento de Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório que indeferiu PER/DCOMP relativo à credito de PIS-PASEP/COFINS.

No termo de verificação fiscal a fiscalização ressaltou que, em relação ao recálculo do rateio proporcional da receita bruta, a empresa considerou na base de cálculo as receitas provenientes de vendas de mercadoria que adquiriu com o fim específico de exportação, as quais não poderiam compor essas receitas para fins de cálculo dos índices de rateio, uma vez que elas não geram direito ao crédito da contribuição ao PIS/PASEP e à Cofins.

Ainda segundo a Fiscalização, se sobre estas exportações não se pode calcular crédito, obviamente, elas não podem compor as receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio. Assim sendo, o rateio entre a receita de exportação e a receita bruta para fins de creditamento deve ser zero, pois, caso contrário, estaria se permitindo o ressarcimento de valores vinculados à exportação por empresa comercial exportadora, o que é vedado pela legislação.

Em síntese, a Fiscalização entendeu que o contribuinte somente estruturou seu negócio particionando o processo de aquisição do café até o momento da exportação em diversas empresas, com vistas na redução de tributos, de uma forma geral, e na ampliação do ressarcimento do PIS e da Cofins.

Em sua manifestação de inconformidade o contribuinte alega, em síntese, que atendeu rigidamente as instruções de preenchimento anexas ao DACON, que tem efeito normativo, e determinam expressamente que as pessoas jurídicas com receita de exportação devem praticar o rateio proporcional *“aplicando-se aos custos, despesas encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita ao regime não-cumulativo e a receita bruta total.”*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade.

Intimada do acórdão de impugnação a empresa ingressou com Recurso Voluntário alegando:

- Pis. Cofins. Não Cumulatividade. Rateio. Créditos Exportação;
- Créditos Viabilidade. Ausência de prova específica para as aquisições em questão. Ônus da Prova e Boa-fé. Declaração de Inidoneidade Posterior aos fatos;
- Juros e multa.

### CONCLUSÃO

Em tais condições, é possível concluir no sentido de que o despacho decisório que indeferiu o ressarcimento / compensação é improcedente, razão pela qual há de se reformar a decisão recorrida.

POSTO ISSO, a Recorrente requer seja conhecido e provido o presente recurso a fim de reformar a decisão recorrida e julgar procedente totalmente a manifestação de inconformidade reconhecendo a improcedência do indeferimento, EM VIRTUDE DA DEMONSTRAÇÃO DA LEGITIMIDADE DE TODOS OS CRÉDITOS TOMADOS, conforme razões aduzidas, como medida de constitucionalidade, legalidade e justiça.

Outrossim, diante da peculiaridade do caso concreto, requer, ao menos, pelo princípio da verdade material, a realização de diligência.

É o relatório.

### Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

#### **Da admissibilidade.**

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

A empresa foi intimada do Acórdão de Impugnação, por via eletrônica, em 20 de dezembro de 2019, às e-folhas 129.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 19 de janeiro de 2021, às e-folhas 131.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

#### **Da Controvérsia.**

- Pis. Cofins. Não Cumulatividade. Rateio. Créditos Exportação;
- Créditos Viabilidade. Ausência de prova específica para as aquisições em questão. Ônus da Prova e Boa-fé. Declaração de Inidoneidade Posterior aos fatos;

- Juros e multa.

Vale destacar que, na primeira instância, quando da apresentação de sua Manifestação de Inconformidade – e-folhas 02 à 08 o ora Recorrente não fez qualquer referência ao tópico “Juros e multa”.

É flagrante a inovação operada em sede de recurso, tratando-se de matéria preclusa em razão de sua não exposição na primeira instância administrativa, não tendo sido examinada pela autoridade julgadora de piso, o que contraria o princípio do duplo grau de jurisdição.

A preclusão processual é um elemento que limita a atuação das partes durante a tramitação do processo, imputando-lhe celeridade, numa sequência lógica e ordenada dos fatos, em prol da pretendida pacificação social.

De acordo com o art. 16, inciso III, do Decreto n.º 70.235, de 1972, os atos processuais se concentram no momento da impugnação, cujo teor deverá abranger “os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir”, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (art. 17 do Decreto n.º 70.235, de 1972).

Portanto, não se conhece da matéria em função da preclusão.

Passa-se à análise.

Em 11 de abril de 2013 foi iniciado o procedimento fiscal com uma diligência ao estabelecimento localizado no endereço supra para entrega do Termo de Início de Fiscalização, intimando o mesmo a informar as atividades desenvolvidas pela matriz e suas filiais, a apresentar planilhas demonstrativas das notas fiscais dos produtos e insumos que geraram créditos da COFINS detalhando a composição da respectiva base de cálculo desses créditos.

Após a análise dos elementos solicitados acima, dos valores constitutivos dos créditos requeridos pela empresa e de toda a documentação apresentada, a fiscalização executou uma verificação preliminar da base de cálculo dos créditos pleiteados e das receitas declaradas confrontando a composição desses valores com os respectivos registros contábeis e com os dados constantes no arquivo de notas fiscais do SINTEGRA e valores informados pela empresa em DACON e chegou às seguintes conclusões, detalhadas abaixo, acerca do crédito da COFINS não cumulativa do 3º trimestre de 2010.

Conforme termo de verificação fiscal, a glosa de deu em virtude das seguintes razões:

- as exportações realizadas de café adquirido com fim específico não poderiam compôr o cálculo do rateio para se ter o percentual desta operação e respectiva manutenção e ressarcimento de créditos;
- aquisição no mercado interno de café por fornecedores com notas fiscais inidôneas.

### **Glosa em relação ao incorreto rateio das receitas e recálculo do rateio proporcional.**

Analisando os pedidos de ressarcimento (PER), o Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (DACON) e toda a documentação apresentada no decorrer da auditoria, concluiu-se que o sujeito passivo utilizou percentuais incorretos quando do cálculo do rateio proporcional, tendo em vista que considerou também na base de cálculo as receitas provenientes de vendas de mercadoria que adquiriu com fim específico de exportação.

As receitas de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação **não podem compor as receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio**, uma vez que elas não geram direito ao crédito da contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins.

De acordo com o §4º do art. 6º da Lei 10.833/2003, “o direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação”. Ressalte-se que esta disposição aplica-se também ao PIS/Pasep, nos termos do art. 15, inciso III, da Lei nº 10.637/2002. Portanto, se sobre estas exportações não se pode calcular crédito, obviamente, elas não podem compor as receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio.

Assim sendo, o rateio entre receita de exportação e receita bruta para fins de creditamento deve ser zero, pois, caso contrário, estaria se permitindo o ressarcimento de valores vinculados à exportação por empresa comercial exportadora, o que é vedado pela legislação.

É alegado às folhas 03 do Recurso Voluntário:

A utilização de tais métodos decorrem exatamente do que enuncia o § 7º, do mesmo dispositivo legal, ou seja, “Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas”.

Vê-se, assim, como primeiro ponto de partida para nosso posicionamento que este método tem por função impedir créditos vinculados à receitas que não estejam no regime não cumulativo.

DESTE MODO, aqui já temos a primeira incongruência com a negação do rateio, pois, a recorrente TEM SUAS RECEITAS TOTALMENTE SUBMETIDAS AO REGIME NÃO CUMULATIVO.

Repita-se: todas as receitas da recorrente, seja no mercado interno, seja na exportação, direta ou indireta, estão submetidas ao regime não cumulativo.

Mas, poder-se-ia dizer que o art. 5º, da Lei n. 10.637/2002 e art. 6º da Lei n. 10.833/2003, vedaria.

**Embora exista vedação aos créditos vinculados no caso de comercial exportadora**, este dispositivo não a exclui do regime não cumulativo. As exceções ao regime não cumulativo estão por exemplo nos arts. 8º, da Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

(Grifo e negrito nossos)

O Termo de Verificação Fiscal, às folhas 100, entendeu que as receitas de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação não podem compor as receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio, uma vez que elas não geram direito ao crédito da contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins.

Para tanto, citou o §4º do art. 6º da Lei 10.833/2002:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

(...)

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

Ressaltou o Termo de Verificação Fiscal que esta disposição aplica-se também ao PIS/Pasep, nos termos do art. 15, inciso III, da Lei n.º 10.637/2002.

Portanto, concluiu que sobre as exportações não se pode calcular crédito, obviamente, elas não podem compor as receitas de exportação para fins de cálculo dos índices rateio. Assim sendo, o rateio entre receita de exportação e receita bruta para fins de creditamento deve ser zero, pois, caso contrário, estaria se permitindo o ressarcimento de valores vinculados à exportação por empresa comercial exportadora, o que é vedado pela legislação.

Ocorre que o dispositivo citado é específico para empresa comercial exportadora, o que não é o caso da empresa autuada, conforme cartão do CNPJ, constante às e-folhas 11 e 12:

 <b>REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL</b> <b>CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA</b>		
NÚMERO DE INSCRIÇÃO <b>65.123.804/0001-23</b> MATRIZ	<b>COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL</b>	DATA DE ABERTURA <b>28/01/1991</b>
NOME EMPRESARIAL <b>SAGRADOS CORACOES INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA</b>		
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) <b>SCA</b>		
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL <b>46.21-4-00 - Comércio atacadista de café em grão</b>		
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS <b>47.29-6-99 - Comércio varejista de produtos alimentícios em geral ou especializado em produtos alimentícios não especificados anteriormente</b> <b>10.81-3-01 - Beneficiamento de café</b> <b>10.94-5-00 - Fabricação de massas alimentícias</b> <b>10.52-0-00 - Fabricação de laticínios</b> <b>10.81-3-02 - Torrefação e moagem de café</b> <b>10.62-7-00 - Moagem de trigo e fabricação de derivados</b> <b>46.31-1-00 - Comércio atacadista de leite e laticínios</b> <b>46.19-2-00 - Representantes comerciais e agentes do comércio de mercadorias em geral não especializado</b> <b>46.37-1-99 - Comércio atacadista especializado em outros produtos alimentícios não especificados anteriormente</b> <b>46.37-1-07 - Comércio atacadista de chocolates, confeitos, balas, bombons e semelhantes</b> <b>46.49-4-08 - Comércio atacadista de produtos de higiene, limpeza e conservação domiciliar</b> <b>46.46-0-01 - Comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria</b> <b>46.23-1-09 - Comércio atacadista de alimentos para animais</b> <b>46.35-4-99 - Comércio atacadista de bebidas não especificadas anteriormente</b> <b>46.36-2-02 - Comércio atacadista de cigarros, cigarrilhas e charutos</b> <b>46.89-3-99 - Comércio atacadista especializado em outros produtos intermediários não especificados anteriormente</b> <b>46.44-3-01 - Comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano</b> <b>46.47-8-01 - Comércio atacadista de artigos de escritório e de papelaria</b> <b>46.42-7-01 - Comércio atacadista de artigos do vestuário e acessórios, exceto profissionais e de segurança</b> <b>46.51-6-01 - Comércio atacadista de equipamentos de informática</b>		
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS <b>46.79-6-04 - Comércio atacadista especializado de materiais de construção não especificados anteriormente</b> <b>49.30-2-02 - Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional</b> <b>52.11-7-01 - Armazéns gerais - emissão de warrant</b>		

Superado esse ponto, a Recorrente alega que atendeu rigidamente as instruções de preenchimento anexas ao DACON, que tem efeito normativo, e determinam expressamente que as pessoas jurídicas com receita de exportação devem praticar o rateio proporcional “aplicando-se aos custos, despesas encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita ao regime não-cumulativo e a receita bruta total.”

Entende a Recorrente que a Fiscalização incorreu em erro ao alterar os percentuais do rateio proporcional e que preencheu corretamente o DACON.

Contudo, não apresentou escrita contábil que corroborasse sua tese.

- A demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário

A comprovação da existência de direito creditório líquido e certo é inerente à certificação da legítima e correta compensação, conforme se depreende do art. 170 da Lei n.º 5.172, de 26 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN):

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

O CTN remete à lei ordinária e, nos casos em que ela atribuir à autoridade administrativa, a função de estabelecer condições para que as compensações possam vir a ser realizadas.

Neste sentido, a regra replicada no inciso VII, §3º do art. 74 da Lei 9.430/1996:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§ 3o Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pela sujeito passivo, da declaração referida no § 1o:

(...)

VII - o crédito objeto de pedido de restituição ou ressarcimento e o crédito informado em declaração de compensação cuja confirmação de liquidez e certeza esteja sob procedimento fiscal;

(Grifo e negrito nossos)

De clareza cristalina a regra para compensação de créditos tributários por apresentação de Declaração de Compensação (DCOMP): demonstração da certeza e liquidez.

Nesta toada, a demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário que se almeja compensar é condição sine qua non para que a Autoridade Fiscal possa apurar a existência do crédito, sua extensão e, por óbvio, a certeza e liquidez que o torna exigível.

Ausentes os elementos probatórios que evidenciem o direito pleiteado pela Recorrente, não há outro caminho que não seja seu não reconhecimento.

- Do Ônus da Prova.

Coloque-se, inicialmente, que no que se refere à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas, a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar.

A regra maior que rege a distribuição do ônus da prova encontra amparo no art. 373 do Código de Processo Civil, in verbis:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

- I. - recair sobre direito indisponível da parte;
- II. - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

O dispositivo transcrito é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, vez que a obrigação de provar está expressamente atribuída à Autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

Pertinente destacar a lição do professor Hugo de Brito Machado, a respeito da divisão do ônus da prova:

No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. **A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil**<sup>1</sup>. (original não destacado)<sup>1</sup>

Sobre ônus da prova em compensação de créditos transcrevo entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de n.º 9303-005.226, a qual me curvo para adotá-la neste voto:

...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações.

- Do reconhecimento do direito creditório pleiteado condicionado à apresentação de documentos comprobatórios.

<sup>1</sup> Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.

A intimação fiscal para esclarecimentos, nas hipóteses de restituição/compensação, trata, em verdade, de faculdade atribuída à autoridade administrativa competente para decidir sobre o crédito utilizado, dado que, conforme já fartamente esclarecido, a prova do indébito tributário resta a cargo do sujeito passivo. Nesse sentido dispõe, expressamente, a legislação de regência vigente a partir da implementação da restituição/compensação por meio de declaração:

Instrução Normativa SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002:

“Art. 4º A autoridade competente para decidir sobre a restituição poderá 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.”

Instrução Normativa SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004:

“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.”

Instrução Normativa SRF Nº 600, de 28 de dezembro de 2005:

“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.”

Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008:

“Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, 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.”

Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012:

“Art. 76. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, 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.”

Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017:

Art. 161. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório:

- à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos; e
- à verificação da exatidão das informações prestadas, mediante exame da escrituração contábil e fiscal do interessado.

A prova requerida em favor da pessoa jurídica consiste nos fatos registrados na escrituração e comprovados por documentos hábeis, conforme art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

“Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz, prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).” (destaques acrescidos)

Como visto da legislação transcrita, a escrituração, por si só, ou seja, quando desacompanhada dos documentos a ela pertinentes, não é suficiente para comprovar os registros ali efetuados. Veja-se a jurisprudência:

“REGISTROS CONTÁBEIS - Devem ser amparados por documentos hábeis, quais sejam, aqueles que tem os requisitos e qualidades indispensáveis para comprovar os lançamentos contábeis e produzir os efeitos jurídicos, sendo insuficiente para comprová-los simples declarações de técnico de contabilidade.” [1º CC Ac. 103-20.008, DOU de 17/08/99]

Ressalte-se que o Código Tributário Nacional - CTN, aprovado pela Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, prescreve a observância da guarda dos documentos que devem acobertar a escrituração, nos seguintes termos:

“Art. 195 - (omissis)

Parágrafo único - os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.”

Nesse mesmo diapasão são as disposições constantes do art. 4º do Decreto- lei n.º 486, de 3 de março de 1969, tomado como base legal do artigo 264 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

“Art. 4º. O comerciante é ainda obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.”

E também as disposições do art. 37 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

“Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.”

E não basta apenas juntar um documento ou um conjunto de documentos, ainda que volumoso. É preciso estabelecer uma relação entre os documentos e o fato que se pretende provar. Nesse sentido, vale-se das lições de Fabiana Del Padre Tomé (A prova no Direito Tributário, 2008, p. 179):

Isso não significa, contudo, que para provar algo basta simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar. A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o, fato probando. (destaques acrescidos)

Assim, provar por meio de documentos não se encerra na apresentação desses, mas exige que sejam apresentados juntamente com uma argumentação que estabeleça uma relação de implicação entre os documentos e o fato que se pretende provar. A simples juntada de documentos não produz prova, ou seja, não resulta no reconhecimento do fato que se pretende provar.

Portanto, no caso específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, à contribuinte cumpre o ônus que a legislação lhe atribui, quando traz os elementos de prova que demonstrem a existência do crédito.

E tal demonstração, no caso das pessoas jurídicas, está, por vezes, associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldem tais registros.

- Momento da apresentação das provas.

Pela luz da legislação processual brasileira, quer judicial ou administrativa, é defeso às partes apresentar prova documental em momento diverso do estabelecido na norma processual.

No do Processo Administrativo Fiscal na data da apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade – a menos que (§ 4º do art. 16 do Decreto 70.235/1972):

- a) Fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Neste sentido, a inteligência do art. 17 do Decreto 70.235/1972 toda a matéria de defesa deve ser alegada na impugnação/manifestação de inconformidade, de modo que há preclusão para elencar novos elementos fáticos em sede recursal.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Da lição do Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho:

Sabemos que as provas devem estar em conjunto com as alegações, formando uma união harmônica e indissociável. Uma sem a outra não cumpre a função de clarear a verdade dos fatos.

Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar verossimilhança às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Mais para que a prova seja bem valorada, se faz necessária uma dialética eficaz. Ainda mais quando a valoração é feita em sede de recurso.

Por isso que se diz que o recurso deverá ser dialético, isto é, discursivo. As razões do recurso são elemento indispensável ao órgão julgador, para o qual se dirige, possa julgar o mérito do recurso, ponderando-as em confronto com os motivos da decisão recorrida. O simples ato de acostar documentos desprovidos de argumentação não permite ao julgador chegar a qualquer conclusão acerca dos motivos determinantes do alegado direito requerido.

Não se pode olvidar que a produção de provas é facultada às partes, mas constitui-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não o sendo praticado no tempo certo, surge para a parte consequências gravosas, dentre elas a perda do direito de o fazê-lo posteriormente, pois nesta hipótese, opera-se o fenômeno denominado de preclusão, isto porque, o processo é um caminhar para frente, não se admitindo, em regra, realização de instrução probatória tardia, pertinente a fases já ultrapassadas.

Daí, não tendo sido produzida a tempo, em primeira instância, não se admite que se faça em fases posteriores, sem que haja justificativa plausível para o retardo.

Dinamarco afirma que o direito à prova não é irrestrito ou infinito:

A constituição e a lei estabelecem certas balizas que também concorrem a traçar-lhes o perfil dogmático, a principiar pelo veto às provas obtidas por meio ilícitos. Em nível infraconstitucional o próprio sistema dos meios de prova, regido por formas preestabelecidas, momentos, fases e principalmente preclusões, constitui legítima delimitação ao direito à prova e ao seu exercício. Falar em direito à prova, portanto, é falar em direito à prova legítima, a ser exercido segundo os procedimentos regidos pela lei.

Portanto, já em sua Manifestação de Inconformidade / Impugnação perante o órgão a quo, a Recorrente deve reunir todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido.

Atentando-se para o presente caso, não se vislumbra qualquer fundamento fático ou jurídico trazido pela Recorrente capaz de alterar a conclusão em torno do direito ao crédito alcançada no despacho decisório e mantida pela decisão recorrida.

O presente pleito carece de provas relacionadas à apresentação de documentos da **ESCRITA FISCAL no momento propício** – junto à Manifestação de Inconformidade - que demonstrem o alegado.

Portanto, improcede a alegação.

**Créditos Viabilidade. Ausência de prova específica para as aquisições em questão. Ônus da Prova e Boa-fé. Declaração de Inidoneidade Posterior aos fatos.**

É alegado às folhas 06 do Recurso Voluntário:

Ademais, houve glosa de aquisições verdadeiras e lícitas por parte da recorrente sob alegação genérica e sem prova específica no caso concreto de simulação.

Ao contrário, vale-se somente de um ATO DECLARATÓRIO publicado posteriormente às aquisições, o que não é elemento suficiente para a glosa, sem provas robustas e específicas das operações questionadas em concreto.

Dentro desta perspectiva, como premissa fundamental ao presente caso, é importante traçar os fundamentos do dever da administração pública do lançamento lastreado em provas e elementos de clareza meridiana que levam à conclusão de que há tributo devido. E, no caso de se buscar sustentar questões técnicas e específicas a respeito de um produto para tributá-lo, a fundamentação fática e jurídica deve ser com provas robustas e técnicas, sobretudo, para se demonstrar não somente o equívoco da recorrente, mas que também suas conclusões são corretas.

A Administração tributária não tem qualquer privilégio ou liberdade para aplicar multas e imputar ilícitos aos particulares, despida das responsabilidades que vinculam qualquer julgador ou autoridade ao devido processo legal, como a presunção de inocência, o dever de provar o que alega, a publicidade e a motivação dos atos, bem como o respeito à ampla defesa.

Em virtude de abordar precisamente os elementos fáticos e pelo seu didatismo, adoto as razões de decidir da decisão recorrida, com fulcro nos seguintes dispositivos: artigo 50, § 1º da Lei 9.784 e artigo 57, § 3º do RICARF, a partir das folhas 06 daquele documento:

No que tange ao fornecedor Grande Minas Comércio de Café Ltda, CNPJ 05.609.148/0001-41, a Fiscalização glosou as notas fiscais, com base no Ato Declaratório Executivo n.º 03/2014, que declarou a inidoneidade das notas fiscais referentes à comercialização de emissão da empresa acima referida, para todos os efeitos tributários, emitidas nos anos-calendário de 2010 e 2011, por serem ideologicamente falsas e, portanto, imprestáveis e ineficazes para comprovar crédito básico ou presumido de PIS e de COFINS, conforme Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz constante do Processo Administrativo n.º 10660.723014/2013-16.

A contribuinte argumenta que relativamente à empresa Grande Minas Comércio de Café Ltda, CNPJ 05.609.148/0001-41, o Ato Declaratório Executivo n.º 03, de 2014, citado no TVF, é posterior à emissão das notas fiscais tidas por inidôneas, não sendo capaz de prejudicar o direito do adquirente de boa-fé de apropriar os créditos relativos ao PIS/Cofins.

Esse argumento da empresa não prospera, pois um ato declaratório não constitui uma situação nova, mas apenas declara uma situação preexistente. Sendo assim, pode ser aprovado retroativamente.

No que tange ao fornecedor Atlântica Exportação e Importação Ltda, CNPJ 03.936.815/0001-75, a Fiscalização constatou que o mesmo encontra-se envolvido em esquemas de fraude, segundo o Procedimento Fiscal conduzido pela DRF Governador Valadares/MG. A DRF Governador Valadares concluiu que os estabelecimentos Atlântica e Armazéns Leste de Minas estão localizados no mesmo endereço, somente mudando a letra que acompanha o número, ou a sala. Por fim, informa que, após pesquisa cadastral que as PJ's Atlântica Exportação e Importação Ltda, Armazéns Gerais Leste de Minas, Quality Armazéns Gerais e Coffee América, além de pertencerem ao mesmo grupo empresarial, possuem participações recíprocas, de forma que todo o controle do grupo fica nas mãos dos mesmos sócios.

Em síntese, a Fiscalização entendeu que o contribuinte somente estruturou seu negócio particionando o processo de aquisição do café até o momento da exportação em diversas empresas, com vistas na redução de tributos, de uma forma geral, e na ampliação do ressarcimento do PIS e da Cofins. Após a

realização do procedimento fiscal, concluiu que restou configurado o abuso da personalidade jurídica por parte do Grupo Atlântica.

No mesmo sentido, o procedimento fiscal conduzido pela DRF-Belo Horizonte no contribuinte Atlântica Exportação e Importação Ltda também observou que a empresa empreendeu esquema fraudulento visando vantagens tributárias indevidas, no que se refere ao creditamento, fictício, de PIS e de Cofins. A Fiscalização transcreveu trechos do procedimento fiscal gerido pela DRF- Belo Horizonte que entende corroborar essa tese:

(...)

*“A fiscalizada participou de algum modo ou se viu envolvida em um esquema fraudulento engendrado por empresas estabelecidas no ramo de exportação e industrialização de café, visando vantagens tributárias indevidas, no que se refere a creditamento, fictício, de PIS e de Cofins, em operações de aquisição de café em grão, com finalidade de exportação ou comercialização no mercado interno, ao utilizar empresas atacadistas de café para emissão de notas fiscais que acobertaram compras efetuadas diretamente de produtores rurais pessoas físicas. Empresas essas de existência apenas escritural, sem qualquer finalidade empresarial, com o intuito exclusivo de produzirem créditos tributários fraudulentos.”*

(...)

*Analisado o conjunto de documentos apresentados pelo contribuinte em atendimento a intimações, os dados extraídos dos sistemas e bancos de dados da RFB e de outros órgãos de arquivos e registros públicos e o resultado de diligências e fiscalizações realizadas nos armazéns gerais, bem como nos fornecedores da fiscalizada, conforme amplamente demonstrado neste relatório, ficou comprovado que as compras de café foram efetuadas diretamente de produtor rural, muito embora tais compras tenham sido camufladas como se as tivessem sido feitas de pessoas jurídicas.”*

(...)

Já em relação ao fornecedor Macone Comércio, Corretagem, Exportação, Importação e Transporte Ltda, CNPJ 09.554.454/0001-89, a DRF-Governador Valadares/MG declarou sua inaptidão por meio do processo n.º 10630.720361/2014-17.

Alega que ao caso dos fornecedores Atlântica Exportação e Importação Ltda, CNPJ 03.936.815/0001-75, e Macone Comércio, Corretagem, Exportação, Importação e Transporte Ltda, CNPJ 09.554.454/0001-89, apesar de a Fiscalização relatar que os mesmos encontram-se envolvidos em esquemas de fraude, aplica-se o princípio de que a jurisprudência e a doutrina protegem o terceiro adquirente de boa-fé, não podendo ser de nenhuma forma prejudicado o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços que comprovar a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.

Sendo assim, ressalta que fez juntada ao processo das provas de que houve o pagamento e a entrega do café adquirido dos fornecedores declarados inidôneos pela Fiscalização, de forma a restabelecer os respectivos créditos de PIS/Cofins indevidamente glosados.

Nesse ponto, frise-se que o adquirente dos produtos fornecidos por contribuinte considerado inidôneo pode se beneficiar do crédito relativo a essas notas fiscais, desde que comprove o pagamento do preço e o recebimento dos bens, direitos e

mercadorias e/ou a fruição dos serviços, ou seja, que a operação de compra e venda ou de prestação de serviços, de fato, ocorreu.

Nesse contexto, destaca-se o art. 82, § único, da Lei n.º 9.430/1996, nos seguintes termos:

*Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.*

No mesmo sentido, a decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais exarado no Acórdão n.º 3401-004.248, nos seguintes termos:

**CRÉDITOS. GLOSA. FORNECEDORES INIDÔNEOS. OPERAÇÕES SIMULADAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ. REQUISITOS. ARTIGO 82 DA LEI N.º 9.430/1996.**

*A declaração de inaptidão tem como efeito impedir que as notas fiscais de empresas inaptas produzam efeitos tributários, dentre eles, a geração de direito de crédito das contribuições para o PIS/COFINS. Todavia, esse efeito é ressalvado quando o adquirente comprova dois requisitos: (i) o pagamento do preço; e (ii) recebimento dos bens, direitos e mercadorias e/ou a fruição dos serviços, ou seja, que a operação de compra e venda ou de prestação de serviços, de fato, ocorreu.*

Considerando o art. 82, § único, da Lei n.º 9.430/1996 e a decisão do CARF, para que o adquirente possa se beneficiar de créditos tributários relacionados a fornecedores declarados inidôneos, deverá comprovar, além do pagamento do preço respectivo, o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.

Assim, tanto na fase de Fiscalização como na Manifestação de Inconformidade, conclui-se que os documentos apresentados não são suficientes a demonstrar o recebimento das mercadorias, ou seja, não restou comprovado, por meio da escrita contábil e outros elementos probatórios, que a operação de compra e venda de fato ocorreu e que, por conseguinte, os produtos efetivamente adentraram ao processo fabril da empresa.

E, por último, a contribuinte alega que os créditos referentes ao frete de aquisição de café das empresas tidas por inidôneas, ao contrário do que entende a Fiscalização, devem ser restabelecidos, posto que tais fretes comprovam a entrega do café adquirido, fato essencial à caracterização do terceiro adquirente de boa-fé, não podendo ser prejudicada pela conduta irregular do seu fornecedor.

Nesse quesito, a conclusão é um tanto quanto óbvia, se as operações de compra e venda do produto principal não permitiram o creditamento, logo as despesas de frete relacionadas a tais operações também não o permitirão, vez que o acessório segue o principal.

Portanto, improcede a alegação.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento ao recurso do contribuinte.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente Redator