



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.720049/2009-18
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-002.228 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 01 de dezembro de 2022
Recorrente SINGER DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS é aquele em que os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) **essencialidade ou relevância** com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) **aferição**, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO

Consideram-se isentas da contribuição para o PIS e para a COFINS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação somente quando comprovado que os produtos tenham sido remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. AJUSTE DE CRÉDITOS. DEVOLUÇÃO DE COMPRAS.

Quando constatada devolução de mercadoria que gerou crédito quando de sua aquisição deve ser efetuado o estorno do crédito apurado mediante ajuste negativo dos créditos.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. REJEIÇÃO.

Diligência ou perícia não se prestam para suprir a deficiência das provas carreadas pelo sujeito passivo aos autos, sendo cabível somente quando for imprescindível ou praticável ao desenvolvimento da lide.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso em relação ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos e, na parte conhecida, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antonio Borges, Lara Moura Franco Eduardo, Muller Nonato Cavalcanti Silva e Ricardo Piza Di Giovanni.

Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

Tratam os autos de Pedido de Ressarcimento referente a suposto crédito de contribuição social (PIS) apurada pelo não cumulativo - exportação no 1º trimestre/2003 no montante de R\$ 114.928,26.

O direito creditório aqui veiculado foi objeto de fiscalização, que concluiu pela sua procedência parcial, no valor de R\$ 55.609,75, em decorrência de apuração da contribuição diante das constatações daquele procedimento e de glosa de créditos da não cumulatividade (Informação Fiscal de e-fls. 231/246).

No que tange ao valor apurado das contribuições para o período, assim sintetizou a auditoria naquela Informação Fiscal:

[...]- Resumo das irregularidades constatadas Diante das situações acima apontadas, verificadas no curso do procedimento fiscal, procedemos à apuração da contribuição devida para o PIS/Pasep, mediante:

(i) O ajuste dos valores excluídos a título de "Receitas de Exportação com direito a crédito", não considerando as vendas efetuadas para empresas exportadoras, cujas operações não se caracterizaram com o fim específico de exportação (tais valores foram destacados no demonstrativo da base de cálculo);

(ii) A inclusão dos valores das receitas não operacionais decorrentes da transferência onerosa de créditos do ICMS para outras empresas; e (iii) A inclusão da totalidade das receitas relativas às variações monetárias ativas.

O demonstrativo de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep encontra-se juntado à f1.[...], cujos valores devidos são os seguintes:

Consigna ainda a autoridade fiscal glosa de créditos da não cumulatividade relativos a despesas financeiras e a encargos de depreciação, bem como a necessidade de se proceder a ajuste negativo dos créditos em decorrência de devoluções de compras. Em decorrência, foram recalculados os créditos apurados no trimestre e utilizados para desconto das contribuições devidas.

Com base nessa Informação Fiscal, a DRF de origem proferiu Despacho Decisório reconhecendo parcialmente o direito creditório (e-fl. 247).

Cientificada desse Despacho (e-fl. 249), a contribuinte interpôs manifestação de inconformidade (e-fls. 257/284), contestando as conclusões da fiscalização e requerendo a reforma do Despacho Decisório em tela.

Apreciando os autos, a 16ª Turma desta DRJ/RPO decidiu, antes de tratar das demais questões contestadas, já reconhecer a alteração do entendimento jurídico sobre a possibilidade de exclusão das receitas decorrentes de transferências onerosas de créditos do ICMS apurados sobre exportações, e encaminhar os autos em diligência para que a autoridade jurisdicionante procedesse aos cálculos pertinentes e os respectivos reflexos nos demais períodos, conforme Resolução nº 3.295, de 26/02/2015, (e-fls. 382/387).

A DRF de origem cumpriu o solicitado, nos termos do Relatório de Diligência de e-fls 452/453.

Cientificada a contribuinte do resultado da diligência, e não acostada qualquer peça de aditamento de defesa, os autos retornaram a esta DRJ para prosseguimento em 11/09/2017.

Em nova apreciação dos autos, a 14ª Turma desta DRJ/RPO decidiu, antes de tratar das demais questões contestadas, já reconhecer a então recente alteração do entendimento jurídico acerca de uma outra questão dos autos, qual seja, a não incidência das contribuições para o PIS/Cofins sobre a receita decorrente de variação cambial positiva obtida em operações de exportação de produtos.

Encaminhou-se, assim, os autos em diligência para que a autoridade jurisdicionante procedesse aos cálculos pertinentes e os respectivos reflexos nos demais períodos, conforme Resolução nº 4.475, de 30/10/2007, (e-fls. 458/463).

A DRF de origem cumpriu o solicitado, nos termos do Relatório de Diligência de e-fls 529/530.

Cientificada a contribuinte do resultado dessa segunda diligência, e não acostada qualquer peça de aditamento de defesa, os autos retornaram a esta DRJ para prosseguimento em 22/10/2019.

Os fundamentos explicitados pela autoridade fiscal para cada uma das irregularidades identificadas na apuração e ou que motivaram as glosas de créditos, bem como as contraposições da interessada apresentadas na manifestação de inconformidade serão detalhadas no Voto.

Também será detalhado no Voto os resultados das diligências.

Observe-se que constam anexados aos autos documentos referentes à compensação de ofício obstada por medida judicial interposta pela interessada. Os procedimentos pertinentes são da alçada da DRF jurisdicionante, não comportando apreciação desta DRJ.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não vinculam os julgamentos emanados pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA RECEITA. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS A TERCEIROS.

Decidido pelo Supremo Tribunal Federal que não incide PIS e Cofins sobre a cessão a terceiro de crédito presumido do ICMS decorrente de exportação, com reconhecimento de repercussão geral do tema, e adotado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional os procedimentos estabelecidos na Portaria PGFN/RFB nº 1, de 2014, devem as unidades da Receita Federal do Brasil reproduzir em suas decisões o entendimento adotado pelo STF.

BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA RECEITA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO.

Decidido pelo Supremo Tribunal Federal que é inconstitucional a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente de variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos, com reconhecimento de repercussão geral do tema, e adotado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional os procedimentos estabelecidos na Portaria PGFN/RFB nº 1, de 2014, devem as unidades da Receita Federal do Brasil reproduzir em suas decisões o entendimento adotado pelo STF.

BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. RECEITAS FINANCEIRAS. INAPLICABILIDADE DO § 1º DO ART. 3º da LEI nº 9.718, de 1998.

As receitas financeiras decorrentes de variações monetárias ativas ou cambiais compõem a base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins apuradas pelo regime não cumulativo, tendo em vista que no âmbito desse regime, a base de cálculo abrange a totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, não se lhe aplicando a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal para o §1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998.

BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. RECEITA. VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS LEGAIS.

As vendas a comercial exportadora não se sujeitam à Contribuição para o PIS/Pasep e ao Cofins, se atendidos os requisitos legais da venda com fim específico de exportação.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. DESPESAS FINANCEIRAS.

Não comprovadas nos autos a regularidade das despesas financeiras, empréstimos e financiamentos que legitimariam aproveitamento de crédito pela contribuinte, correta a sua glosa.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO.

Os encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado somente geram crédito no âmbito do regime da não cumulatividade na hipótese de bens e serviços adquiridos no país. A base de cálculo dos créditos é o valor da aquisição desses bens, não a integrando os valores relativos à reavaliação e correção monetária de ativos.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. AJUSTE DE CRÉDITOS. DEVOLUÇÃO DE COMPRAS.

Constatada devolução de mercadoria que gerou crédito quando de sua aquisição, deve ser efetuado o estorno do crédito apurado mediante ajuste negativo dos créditos.

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado, no qual discorre sobre o conceito de insumos e contesta as glosas de créditos com Receitas de Exportação, despesas com Frete Realizados e relacionados com devoluções de compras, invocando ainda o princípio da verdade material e a conversão do julgamento em diligência.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Antonio Borges, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias, portanto dele toma-se conhecimento.

A recorrente contesta as glosas com (a) Receitas de Exportação; (b) despesas com Fretes Realizados; e (c) relacionados com devoluções de compras.

I - Do conceito de insumos

A discussão travada no cenário jurídico acerca das contribuições para o PIS e para COFINS se refere aos créditos passíveis de aproveitamento para fins de apuração das contribuições ante o teor do inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

A discussão tem se balizado na amplitude do conceito de insumo expresso na norma como fundamento para fins de creditamento de PIS/Pasep e da Cofins.

O dispositivo em exame é o inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, assim expresso (os destaques são nossos):

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

Não obstante a discussão acerca da conceituação do termo “insumos” na doutrina e da jurisprudência administrativa, sobreveio a decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, que definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

O acórdão proferido foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Do julgamento acima, restou decidido que o conceito de insumos, no âmbito do regime não-cumulativo, abarca todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004. Observa-se, portanto, que o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

Da posição firmada pelo STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, exsurge, de forma clara, a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade que determinada empresa desempenha.

Passo à análise das contestações na sequência referida no Recurso Voluntário.

(a) Receitas de Exportação;

Alega a recorrente a não incidência das contribuições sociais sobre as receitas de exportação e de acordo com os documentos anexados juntamente com a Manifestação de Inconformidade, as mercadorias objeto das notas fiscais citadas foram efetivamente exportadas.

Na verificação da exclusão da base de cálculo das receitas de exportação, a fiscalização ajustou os valores referentes às vendas realizadas para comerciais exportadoras, por não atenderem aos requisitos legais pertinentes, nesses termos:

Do acima exposto, resta evidente, portanto, que a condição legal imposta, para que as vendas efetuadas a empresas exportadoras sejam beneficiadas com a isenção da contribuição para o PIS/Pasep, é que as mercadorias objeto dessas vendas sejam diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para embarque de exportação ou depósito em entreposto.

A partir dessa definição, analisamos as notas fiscais de venda, registradas nos Livros de Registro de Saídas sob o CFOP 5501 (venda com fim específico de exportação), e constatamos que nelas o contribuinte indicou destacadamente como endereço de

entrega o mesmo da empresa compradora, ou seja, as mercadorias não foram encaminhadas diretamente para embarque de exportação ou depósito em entreposto.

Ressalve-se, entretanto, que em todo o período sob fiscalização (anos 2003 a 2006) em apenas uma nota fiscal, a de número 203.488, emitida em 23/07/2003, foi consignado que a entrega ocorreria em armazém de exportação.

Concluimos, desta forma, que à exceção dessa nota fiscal, as vendas efetuadas a empresas no mercado interno, sob a alegação de terem sido realizadas com o fim específico de exportação, não atenderam à condição imposta pela legislação para usufruírem o benefício da isenção da contribuição para o PIS/Pasep. Logo, os valores dessas vendas devem ser tributados normalmente como venda realizada no mercado interno.

Sobre as receitas de vendas com fins específico de exportação o art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002 (PIS) e o art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003 (COFINS) preveem a sua não incidência das contribuições:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

(...).

O Decreto nº 4.524, de 2002, que tem como base o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, ao regulamentar tais vendas, assim dispõe em seu art. 45, VIII, § 1º:

Art. 45. São isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º, e Lei nº 10.560, de 2002, art. 3º, e Medida Provisória nº 75, de 2002, art. 7º):

(...)

VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

(...)

§ 1º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. (Grifei)

Destaco, por fim, disposição semelhante no dispositivo do art. 39 da Lei nº 9.532, de 1997, que estabelece:

Art. 39 - Poderão sair do estabelecimento industrial, com suspensão do IPI, os produtos destinados à exportação, quando

I - adquiridos por empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;
II remetidos a recintos alfandegados ou a outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação.

§ 1º Fica assegurada a manutenção e utilização do crédito do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na industrialização dos produtos a que se refere este artigo.

§ 2º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. (Grifei).

Pois bem, sobre a responsabilidade da empresa comercial exportadora, veja-se o que encontra-se previsto no art. 9º da Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 9º **A empresa comercial exportadora** que houver adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior, que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, **não comprovar o seu embarque para o exterior, ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora**, acrescidos de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma da legislação que rege a cobrança do tributo não pago. (Grifei)

Conforme destacado na legislação reproduzida neste tópico, as saídas com o fim específico de exportação devem se destinar a uma comercial exportadora, diretamente para embarque de exportação, ou para recintos alfandegados, por conta e ordem desta.

Restou claro no art. 9º da Lei nº 10.833, de 2003, que previu a responsabilidade da comercial exportadora sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS, no caso da exportação não vir a ocorrer dentro do prazo legal. Mas isso não dispensa, em absoluto, o cumprimento dos requisitos da venda com fim específico de exportação, para que o produtor-vendedor possa se valer da não incidência prevista nas Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Nesse sentido, a 3ª Turma da CSRF, no Acórdão nº 9303-011.312, de 17 de março de 2021, assim se manifestou, conforme ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008, 2009

(...)

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO
Consideram-se isentas da contribuição para o PIS e para a COFINS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação somente quando comprovado que os produtos tenham sido remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

RESSARCIMENTO. COFINS E PIS. CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS. NÃO INCIDÊNCIA.

No ressarcimento do PIS e da COFINS, regime não cumulativo, não incide correção monetária ou juros, pela inteligência da Súmula CARF nº 125.

Assim, por não restar caracterizado o fim específico de exportação nas vendas da contribuinte para a comercial exportadora, conforme os requisitos legais, mantenho a decisão recorrida em relação a esta matéria.

(b) despesas com Fretes Realizados;

Alega a recorrente que frete de produtos acabados entre estabelecimentos também pode ser qualificado como insumo em virtude de sua essencialidade para a venda de mercadorias pelo contribuinte.

Conforme consta na Informação Fiscal de fls. 231/246, a auditoria efetuada e irregularidades apontadas podem ser assim sintetizadas:

[...]- Resumo das irregularidades constatadas

Diante das situações acima apontadas, verificadas no curso do procedimento fiscal, procedemos à apuração da contribuição devida para o PIS/Pasep, mediante:

(i) O ajuste dos valores excluídos a título de "Receitas de Exportação com direito a crédito", não considerando as vendas efetuadas para empresas exportadoras, cujas operações não se caracterizaram com o fim específico de exportação (tais valores foram destacados no demonstrativo da base de cálculo);

(ii) A inclusão dos valores das receitas não operacionais decorrentes da transferência onerosa de créditos do ICMS para outras empresas; e

(iii) A inclusão da totalidade das receitas relativas às variações monetárias ativas.

O demonstrativo de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep encontra-se juntado à fl. [...], cujos valores devidos são os seguintes:

Verifica-se assim que não constam as referidas glosas quanto a apropriação de créditos pela Recorrente sobre fretes e parece que houve um equívoco quanto ao trecho da decisão recorrida colacionado, que restaria incontroverso quanto a esse ponto, sem mencionar o fato da não contestação nesse ponto na manifestação de inconformidade, que acarretaria na sua preclusão.

Assim, voto por não conhecer do recurso em relação a esta matéria.

(c) créditos relacionados com devoluções de compras;

Conforme consta na Informação Fiscal (fls. 231/246), foi constatado que os créditos apurados sobre aquisições de bens nas devoluções de compras não foram ajustados, nos seguintes termos:

Além das constatações acima mencionadas, verificamos no exame dos demonstrativos de apuração dos créditos da contribuição e dos livros de registro de entradas e saídas, que os valores correspondentes às devoluções de compra não foram objeto de ajuste.

Como relatado, da contribuição devida poderão ser descontados créditos calculados em relação a bens adquiridos para revenda e insumos utilizados na produção, dentre outras despesas e encargos incorridos.

Assim, quando da aquisição de mercadorias e matérias-primas calculam-se créditos sobre os preços pagos aos fornecedores, mas caso haja alguma devolução faz-se necessário estornar os créditos correspondentes aos itens devolvidos. Referido estorno se dá mediante Ajuste Negativo de Crédito.

Constatado que o contribuinte não realizou tais ajustes, identificamos os valores das devoluções de compras e calculamos os valores desses, conforme abaixo demonstrado:

(...)

A recorrente se manifestou nesses termos:

Em que pese o referido entendimento manifestado pelo Julgador a quo, o fato é que, após a análise feita pela Autoridade Fiscal, em relação aos demonstrativos de apuração dos créditos da contribuição ao PIS e a COFINS (DAFON) e dos livros de registro de entradas e saídas, registre-se que a Recorrente procedeu, sim, ao estorno de crédito

relativo a devoluções de compra (operações com CFOP 5201 e 6201, constantes nos livros registros de saída).

Nesse sentido, observe-se que, nos DACONs em questão, os estornos constam na linha de aquisição de insumo, como provam os documentos já anexados juntamente com a Manifestação de Inconformidade anteriormente apresentada. Não houve, quando da fiscalização, a abertura desta linha, motivo pelo qual não se visualizou os referidos estornos.

Houve a criação, no DACON, da linha específica para alocar tais valores - "Linha de Ajuste Negativo de Crédito". Antes disso, não havia lugar específico em que os contribuintes pudessem informar estornos de créditos. Por esse motivo a Recorrente optou por fazê-lo na linha de aquisição de insumos. Ainda que tal procedimento seja contestado, o DACON consiste em mera obrigação acessória, não possuindo o condão de afastar o direito da Recorrente, e a obrigar a estornar em duplicidade, culminando com o pagamento indevido das contribuições.

Dessa forma, como já foi cabalmente comprovado, os estornos já foram procedidos. Ademais, a é importante ressaltar que a Recorrente o fez por mera liberalidade, pois não há previsão legal para o estorno de créditos aqui tratados, e portanto não lhe podem ser glosados tais créditos.

De fato, não há quaisquer previsões legais que estabeleçam a obrigatoriedade da Recorrente em realizar o estorno dos créditos referentes às mercadorias devolvidas. Até mesmo porque não seria plausível, uma vez que o recolhimento das contribuições e dos tributos relativos àquelas mercadorias já fora efetuado em momento anterior.

A decisão de 1ª Instância manteve a glosa por não restar comprovado que houve o ajuste negativo dos créditos nos períodos identificados, nesses termos:

No que tange à necessidade de ajuste dos valores dos créditos em decorrência de devolução de compras, diga-se que sempre houve entendimento fixado no âmbito da Administração Tributária nesse sentido. Tanto é que, diferentemente do alegado pela contribuinte, o Dacon relativo ao período de apuração dos autos já tinha linha própria para a informação dos ajustes negativos de crédito, conforme se pode verificar na cópia desse demonstrativo nos autos anexada (ficha de apuração dos créditos – fl. 190).

Ocorre que o direito de creditamento está vinculado à operação que o originou.

Cancelada a operação, não há mais o direito ao crédito, e deve ser efetuado o estorno, mediante ajuste negativo dos créditos.

De toda forma, no caso, como relatado, a fiscalização procedeu ao ajuste dos créditos em decorrência de não ter a interessada assim procedido durante todos os meses do período de apuração dos autos.

A interessada alega ter efetivado o referido ajuste na linha no Dacon relativa a aquisições de insumos, mas não apresenta qualquer documento tendente a comprovar esse procedimento.

Dessa forma, não comprovado que houve o ajuste negativo dos créditos nos períodos identificados, correto o procedimento fiscal tal como explicitado.

Nos pedidos de ressarcimento/compensação, o ônus de provar a certeza e liquidez do valor pleiteado/compensado é do reclamante, neste caso, do contribuinte. As normas legais, a Lei nº 13.105/2015, art. 373, inciso I, e a Lei nº 9.784/1999, art. 36, preveem que cabe ao interessado provar os fatos que alega.

No DACON apontado pelo recorrente não constam ajustes negativos de crédito ou foi apresentado nos autos qualquer outro documento tendente a comprovar esse procedimento, conforme apontado pela decisão recorrida, mesmo em sede recursal, razão pela qual acompanho a decisão a quo.

No que tange à realização de diligências, os artigos 18 e 29 do Decreto 70.235 de 1972 revelam que estas devem ser determinada pela autoridade julgadora apenas quando entender necessárias e imprescindíveis à formação da sua convicção. Portanto, a diligência não pode ser utilizada como um meio para suprir a deficiência das provas carreadas pelo sujeito passivo aos autos.

De igual forma é o entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, nos seguintes termos:

"...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."(grifos meus)

Assim, por não restar que houve o ajuste negativo dos créditos nos períodos identificados, mantém-se a glosa em relação a esta matéria.

CONCLUSÕES

Em face do exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso em relação ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos e, na parte conhecida, negar provimento ao recurso voluntário apresentado.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges