



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



**Processo nº** 10830.909454/2010-17  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-010.591 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de março de 2021  
**Recorrente** BENTELER COMPONENTES AUTOMOTIVOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS.

Os serviços de frete, contratados juntos a pessoas jurídicas e utilizados no âmbito do processo produtivo, como por exemplo, o transporte de insumos e produtos em fabricação, entre estabelecimentos fabris do contribuinte, geram direito ao crédito na condição de insumo, nos exatos termos do que consta no inc. II do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. APLICABILIDADE.

Nos termos do art. 74, §5º da Lei nº 9.430/96, opera-se a homologação tácita da compensação declarada pelo sujeito passivo se decorridos 5 (cinco) anos da data da entrega da declaração de compensação sem ter havido manifestação da Autoridade Fazendária.

RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. MONTANTE SOLICITADO. REDUÇÃO. APURAÇÃO. AUMENTO DO VALOR DEVIDO. BASE DE CÁLCULO. ALTERAÇÃO, LANÇAMENTO. DE OFÍCIO. DESNECESSIDADE.

Nos pedidos de ressarcimento/compensação é dever da Autoridade Administrativa apurar a certeza e a liquidez do valor total pleiteado, mediante a apuração da contribuição devida, com base na documentação contábil e fiscal do contribuinte, nos termos da respectiva legislação tributária, efetuando o ressarcimento/compensação apenas e tão somente do saldo credor a favor contribuinte, inexistindo obrigação legal de lançamento de ofício da diferença entre o valor da contribuição devida, considerado pelo contribuinte, e o valor apurado por aquela autoridade e que implicou na redução do total pleiteado/compensado.

DIALETICIDADE. MOMENTO PARA SE ESTABELEECER ARGUMENTOS E APRESENTAR DOCUMENTOS.

O contribuinte interessado em obter créditos tributários decorrentes de recolhimento a maior de tributos tem o ônus de apresentar, ainda na

Manifestação de Inconformidade, hipóteses argumentativas do seu direito, devidamente acompanhadas de provas suficientes à sua demonstração, geralmente a escrituração contábil acompanhada da documentação na qual ela é baseada, sendo que tendo sido realizadas as alegações na Manifestação de Inconformidade, é legalmente permitido juntar documentos em sede de Recurso Voluntário desde que comprovada a ocorrência fática de fato que se amolde a uma das hipóteses autorizativas.

**REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO.**

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos em elaboração realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo, posto que dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas sobre as despesas de Fretes de transferência de produtos em elaboração ou semi-elaborados entre o estabelecimento de Campinas e o de Camacari. Vencido o conselheiro Walker Araújo que votou por reverter, também, as glosas referentes à manutenção predial.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente), Walker Araujo, Vinícius Guimarães, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green. Ausente(s) o conselheiro(a) Jose Renato Pereira de Deus, o conselheiro(a) Larissa Nunes Girard.

## **Relatório**

Trata-se de processo administrativo fiscal no bojo do qual discute-se a apuração de créditos de contribuições sociais não cumulativas e o conceito de insumos, especialmente (i) manutenção predial corretiva e preventiva, (ii) despesas de frete de produtos intermediários e (iii) créditos de importação, todos levando em consideração indústria automotiva.

Por retratar com precisão os fatos até então ocorridos no presente processo, adoto e transcrevo o Relatório elaborado pela DRJ quando da sua análise do processo.

O presente processo trata do Pedido Eletrônico de Ressarcimento – PER – registrado sob n.º 01616.21849.100806.1.1.09-8472, no valor de R\$671.732,61, tendo por suporte crédito de COFINS decorrente de operações de exportação de mercadorias para o exterior, referindo-se essas ao período que compreende o 2º trimestre de 2006.

Visando ao aproveitamento do crédito pleiteado, a interessada transmitiu a Declaração Eletrônica de Compensação – DCOMP – n.º 01956.60153.300806.1.3.09-0570 de forma a compensar débitos de sua titularidade.

O crédito foi deferido parcialmente, conforme Despacho Decisório de fls.119/122, nos termos do Relatório de Informação Fiscal de fls.123/127, conforme irregularidades apuradas:

*1- No curso das verificações ora citadas, identificou-se que o contribuinte inseriu despesas de “manutenção predial corretiva e manutenção predial preventiva” dentre os valores que compõem a base de cálculo dos créditos relativos a “Serviços Utilizados como Insumos”. Porém, conforme art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, não há previsão legal para o aproveitamento de créditos decorrentes de despesas dessa natureza.*

(...)

*2- Também foi identificado que o contribuinte inseriu nas despesas de fretes de entrada, valores de fretes de transferência de produtos do estabelecimento localizado em Campinas – São Paulo para o outro estabelecimento da empresa na cidade de Camaçari – Bahia. As despesas de fretes de entrada compuseram a base de cálculo dos créditos relativos a “Serviços Utilizados como Insumos”.*

*Porém, conforme art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, não há previsão legal para o aproveitamento de créditos decorrentes de despesas de fretes de transferência.*

(...)

*Além dos valores a serem glosados, informados acima, o contribuinte solicitou neste PER/DCOMP valores de crédito de importação. A legislação que embasa este PER/DCOMP é a Lei n.º 10.833/2003, tal legislação prevê em seu parágrafo 3º, do art. 3º que o direito ao crédito aplica-se exclusivamente a bens e serviços, e custos e despesas pagos ou creditados à pessoa jurídica domiciliada no país.*

*Tendo em vista as razões expostas, excluímos deste PER/DCOMP os valores solicitados incorretamente pelo contribuinte (...)*

Cientificada do despacho, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade de fls.02/21.

Inicialmente faz breve resumo dos fatos e em sede de preliminar defende o cabimento do recurso, sua tempestividade e ainda:

17. Isso porque, assim como afirmado na descrição dos fatos, o direito creditório foi reconhecido apenas parcialmente, tendo em vista a rejeição (glosa) de créditos COFINS sob , o entendimento de que não poderia a REQUERENTE aproveitar créditos decorrentes de manutenção predial corretiva e preventiva, de fretes entre estabelecimentos e de importação.

(...)

20. De fato, ainda que caiba à autoridade administrativa a verificação da existência do crédito pleiteado, com a confirmação dos pagamentos e das outras formas de quitação do tributo, que tenham culminado no seu recolhimento a

maior, não lhe cabe a revisão da própria apuração do tributo, o que somente pode ser efetivada dentro do prazo decadencial e em procedimento próprio, ou seja, por meio do competente lançamento de ofício.

(...)

24. No que se refere à glosa de créditos relativos às despesas com manutenção predial, entendeu a D. Autoridade Julgadora que as despesas inseridas pela REQUERENTE a título de "manutenção predial corretiva e manutenção predial preventiva" para compor a base de cálculo dos créditos relativos a "serviços utilizados como insumos" careciam de previsão legal.

25. Neste ponto, vale ressaltar que os valores utilizados como base de cálculo para os créditos de insumos tratam-se de gastos realizados com a manutenção do prédio em que se localiza sua fábrica e, nesse sentido, enquadram-se devidamente no conceito de bens e serviços utilizados como insumos na produção, como estabelece o artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

26. Em verdade, o cerne da questão está relacionado ao entendimento da REQUERENTE e da D. Autoridade Julgadora quanto à definição do termo "insumo" na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, para efeito da legislação aplicável.

26. Neste sentido, é importante ressaltar que a Lei nº 10.833/2003 não define o que deva ser considerado insumo, apesar de restringir a este termo aquilo que for considerado, apenas, como bens e serviços.

Como resultado da análise do processo pela DRJ foram lavradas as seguintes ementas abaixo transcritas.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

**CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.**

Para efeitos de apuração dos créditos do PIS e da Cofins não-cumulativa, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda apenas as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

**CRÉDITO**

Somente dão direito a apuração de créditos no regime de incidência não cumulativa os gastos expressamente previstos na legislação de regência.

**RESSARCIMENTO. CRÉDITOS DA COFINS E DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS SOBRE IMPORTAÇÃO VINCULADOS A RECEITA DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

A possibilidade de compensação, ou de ressarcimento em dinheiro, dos créditos da COFINS e da Contribuição para o PIS apurados em decorrência de operações de importação restringe-se aos custos, despesas e encargos vinculados às vendas no mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência, não

se estendendo aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECADÊNCIA.

Inaplicável o conceito de decadência para o exame dos documentos que compõem o saldo credor pleiteado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. VINCULAÇÃO DEPENDENTE DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.

Os julgados, mesmo quando administrativos, e a doutrina somente vinculam os julgadores administrativos de Primeira Instância nas situações expressamente previstas nas normas legais.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada com a decisão prolatada pela DRJ a ora Recorrente interpôs Recurso Voluntário por meio do qual reitera os argumentos já trazidos e submete a questão ao CARF.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Raphael Madeira Abad, Relator.

### **1. Admissibilidade.**

O Recurso Voluntário é tempestivo.

O Recurso Voluntário possui pedido em relação a IPRJ-ESTIMATIVA, que diz respeito ao débito a ser compensado com o crédito em discussão, que não é objeto do presente processo, ou seja uma matéria estranha à lide, que sequer é de competência desta Sessão, e que não foi objeto de dialeticidade.

Conheço o Recurso Voluntário em relação às demais matérias.

### **2. Preliminar de nulidade em razão da necessidade de lançamento para glosa dos créditos objeto do pedido de compensação – decadência para analisar a apuração do crédito.**

Preliminarmente a Recorrente argui a nulidade do lançamento, sob o argumento de que a fiscalização deveria ter realizado o lançamento de ofício para realizar as glosas dos créditos objeto de pedido de Ressarcimento / Compensação, e que por sua vez tal direito restaria decaído.

15. No presente caso, os créditos apurados no 2º trimestre de 2006 foram objeto de Despacho Decisório somente em 29/06/2011 (data da intimação da empresa), portanto, após o decurso do prazo decadencial de cinco anos do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN.

16. Assim, verificada a ausência de lançamento de ofício para dar arrimo as glosas pretendidas, de rigor seja reconhecida a nulidade do procedimento realizado e, conseqüentemente, canceladas as glosas pretendidas, a fim de que o direito creditório da Recorrente seja integralmente reconhecido e homologadas as compensações correlatas. Requer-se, ainda, seja acolhida a decadência do direito de a fiscalização efetuar a revisão dos períodos em comento, uma vez que à época do Despacho Decisório já haviam decorridos mais de cinco anos do fato gerador.

Cumprê destacar que esta matéria foi tratada na Manifestação de Inconformidade às e-fls. 08, item 22, tendo sido objeto de análise pela decisão ora recorrida.

Analisando os autos percebe-se que se trata de uma declaração de compensação, por meio da qual a Recorrente realizou compensação sujeita a condição resolutiva, e que foi objeto do seguinte despacho decisório de e-fls. 119.

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual:

HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP 01956.60153.300806.1.3.09-0570

Não há valor a ser restituído/ressarcido para o(s) pedido(s) de restituição/ressarcimento apresentado(s) no(s) PER/DCOMP: 01616.21849.100806.1.1.09-8472

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 29/07/2011.

Analisando a documentação trazida aos autos tem-se que a DCOMP n. **01616.21849.100806.1.1.09-8472** foi transmitida em **10.08.2006** e a DCOMP n. **01956.60153.300806.1.3.09-0570** foi transmitida em **30.08.2006**.

**A própria Recorrente alega que foi intimada do Despacho Decisório em 29.06.2011, portanto menos de cinco anos a contar da transmissão do PER/DCOMP.**

**A Recorrente entende que o quinquênio deve ser contado a partir do Fato Gerador, e não a partir da transmissão do PER/DCOMP.**

O Acórdão recorrido, por sua vez, entendeu que não há prazo decadencial para que a fiscalização aprecie os créditos que o contribuinte opõe ao Estado, verbis:

Portanto, a fundamentação mencionada na manifestação de inconformidade, em relação à decadência, não se aplica aos casos de ressarcimento do crédito da Contribuição para a Cofins, devendo a contribuinte comprovar, mediante documentação hábil e idônea, todos os elementos que compõem esse crédito, que estará sujeito à exame e levantamento do valor do crédito passível de ressarcimento, pela autoridade

administrativa, a qualquer tempo, nos termos que esta dispuser, sempre em conformidade com a legislação autorizativa.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais já decidiu esta controvérsia, no sentido de que ocorre a homologação tácita das declarações de compensação, no **prazo de cinco anos a contar da data da entrega da declaração de compensação**, merecendo destaque o Acórdão n.º 9303-009.305, proferido na Sessão de 14 de agosto de 2019, *verbis*:

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. APLICABILIDADE.

Nos termos do art. 74, §5º da Lei nº 9.430/96, opera-se a homologação tácita da compensação declarada pelo sujeito passivo se decorridos 5 (cinco) anos da data da entrega da declaração de compensação sem ter havido manifestação da Autoridade Fazendária.

A exegese realizada pela Recorrente conduziria ao absurdo de permitir a anulação do prazo da Fazenda, bastando ao contribuinte formalizar a compensação no último dia do seu quinquênio.

Em relação à alegação de que à fiscalização seria vedado realizar glosas sem a realização de um lançamento, admito que tratando-se de um pedido de compensação de débitos com créditos, a fiscalização tem o poder/dever de apurar a liquidez e certeza do valor. Neste sentido é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda que vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran.

RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. MONTANTE SOLICITADO. REDUÇÃO. APURAÇÃO. AUMENTO DO VALOR DEVIDO. BASE DE CÁLCULO. ALTERAÇÃO, LANÇAMENTO. DE OFÍCIO. DESNECESSIDADE.

Nos pedidos de ressarcimento/compensação é dever da Autoridade Administrativa apurar a certeza e a liquidez do valor total pleiteado, mediante a apuração da contribuição devida, com base na documentação contábil e fiscal do contribuinte, nos termos da respectiva legislação tributária, efetuando o ressarcimento/compensação apenas e tão somente do saldo credor a favor contribuinte, inexistindo obrigação legal de lançamento de ofício da diferença entre o valor da contribuição devida, considerado pelo contribuinte, e o valor apurado por aquela autoridade e que implicou na redução do total pleiteado/compensado.

Com estes fundamentos, voto por afastar a preliminar de nulidade suscitada.

### **3. Mérito.**

#### **3.1. O conceito de insumo para fins do presente processo.**

A Recorrente afirma que o Acórdão utilizou conceito ultrapassado de insumos, ou seja que somente seria considerado como tal aquilo que trava contato direto com o produto final.

Trata de processo onde se debate o conceito de insumo, que dá a possibilidade de o contribuinte se creditar dos valores pagos quando da sua aquisição, a título de PIS e COFINS.

O exame dos argumentos contidos no recurso voluntário será essencialmente instruído pelo conceito de insumos (art. 3º da Lei nº 10.637/02 e 10.833/03) que vem sendo majoritariamente adotado no CARF, qual seja, o de que assim devem ser considerados os custos e despesas essenciais à conclusão do processo de preparação dos produtos.

Com efeito, tal posicionamento se alinha à recente decisão proferida pelo STJ, em sede do REsp 1.221.170/PR, sob a sistemática dos recursos repetitivos, publicada em 24/04/18, que, inclusive, considerou como ilegais os conceitos de insumos exarados pelas IN SRF n.º 247/02 e 404/04:

"EMENTA 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. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE 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. 543-C 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.

#### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, após o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR"

Considerando o acima exposto, passa-se a outra análise relevante ao deslinde do presente processo.

### **3.2. A Dialecicidade no processo administrativo fiscal por meio do qual o contribuinte pleiteia o reconhecimento de um direito.**

Antes de adentrar no mérito recursal propriamente dito é necessário tecer algumas observações quanto à dialeticidade no processo administrativo fiscal, assunto de sobremaneira importância especialmente em relação ao presente Recurso Voluntário.

A dialética no processo, inclusive no administrativo fiscal se dá a partir da apresentação, por quem alega possuir um direito, de uma hipótese argumentativa por meio da qual estabelece argumentos acerca dele. No caso dos pedidos de compensação esta hipótese argumentativa deve estabelecer uma relação lógica entre um determinado fato da vida, por exemplo, um pagamento de um determinado valor, quando na verdade o quantum devido deveria ser inferior, e para tanto deve alegar os motivos pelos quais possui este entendimento, por exemplo, porque inseriu na base de cálculo uma receita que, segundo a legislação vigente naquele tempo e espaço, não deveria integrar o critério material daquele tributo. Esta é a hipótese argumentativa.

A legislação estabelece sobre quem deve recair o ônus de provar os fatos tratados na hipótese argumentativa e no caso do processo administrativo fiscal no qual o contribuinte exerce o direito de requerer o reconhecimento da existência de um crédito, sobre ele recai o ônus de provar os fatos constitutivos do seu direito. Esta hipótese argumentativa provada pode ser chamada de “fato” “recolhimento a maior” ou “recolhimento indevido”.

A partir deste “fato provado”, no caso concreto, com as provas trazidas na Manifestação de Inconformidade, é que a Delegacia Regional de Julgamento é capaz de exercer o seu poder/dever de expressar o seu entendimento acerca do direito que lhe é submetido por meio de, repita-se, argumentos e provas.

Esta dinâmica foi magistralmente descrita pelo Conselheiro Gilson Rosemburg Filho nos seguintes termos no processo n. 10880.919820/2014-76, que peço vênias para adotar e transcrever.

Portanto, a questão a ser decidida diz respeito à existência de provas do indébito tributário nos autos desse processo e a possibilidade de sua apuração. Sendo assim, para verificar a existência de provas de um recolhimento indevido ou maior que o devido, é imprescindível entender a operacionalização da análise de um eventual indébito tributário.

Nos casos de pagamento indevido ou a maior, fatos que justificam uma eventual repetição do indébito, a ideia de restituir é para que ocorra um reequilíbrio patrimonial. O direito de repetir o que foi pago emerge do fato de não existir débito correspondente ao pagamento. Portanto, a restituição é a devolução de um bem que foi transladado de um sujeito a outro equivocadamente. Deve ficar entre dois parâmetros, não podendo ultrapassar o enriquecimento efetivo recebido pelo agente em detrimento do devedor, tampouco ultrapassar o empobrecimento do outro agente, isto é, o montante em que o

patrimônio sofreu diminuição. O Novo Código Civil, em seu artigo 876, estabelece a obrigação de restituir a “todo aquele que recebeu o que lhe não era devido”, para fins de evitar um enriquecimento sem causa..

Posta assim a questão é de se dizer que para fazer jus à repetição do indébito, necessário se faz a ocorrência de um pagamento indevido ou a maior que o devido, caso contrário, estaríamos diante de um enriquecimento sem causa de uma das partes. Desta forma, não havendo tais condições, não há direito líquido e certo a restituição.

Neste momento, surge a necessidade de verificar a ocorrência de um recolhimento indevido ou maior que o devido. A solução para esta questão encontra-se no confronto entre o valor recolhido e o valor que deveria ter sido recolhido.

A comprovação do valor recolhido se faz por meio do comprovante de recolhimento – DARF. Já a apuração do valor devido está condicionada à análise da base de cálculo combinada com a alíquota a ser aplicada. Quanto à alíquota, não temos problemas, pois está determinada em lei e não precisa ser objeto de prova. Todavia, a base de cálculo deve ser comprovada pela escrituração nos livros fiscais. Neste sentido, determina o art. 923, do RIR/99, “a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados com documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais”.

O art. 226 do Código Civil ratifica o entendimento quando define que os livros e fichas dos empresários provam contra as pessoas a que pertencem e, em seu favor, quando escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios. Em suma, os livros legalizados, escriturados em forma mercantil, sem emendas ou rasuras, e em perfeita harmonia uns com os outros, fazem prova plena a favor ou contra os seus proprietários.

Após essa breve digressão, regressando aos autos, dois pontos merecem destaque: O primeiro diz respeito à falta de dialeticidade nas peças recursais - manifestação de inconformidade e recurso voluntário - e o segundo ao momento de apresentação das provas.

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.

O segundo ponto é que apenas no recurso voluntário a recorrente apresentou planilhas que, segundo ela, refletem sua contabilidade, entretanto mantendo silente quanto aos esclarecimentos acerca da materialidade do crédito pleiteado.

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.

Analisando os autos, verifica-se que a situação fática não se enquadra em nenhuma das hipóteses enumeradas acima.

De outro lado, 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 defende 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.

Por fim, a recorrente alega que a verdade material deve prevalecer acima de qualquer outro princípio. Ela não deixa de ter razão, desde que a verdade material venha acompanhada por provas inequívocas. Como sabemos, o processo deve estar instruído com comprovantes do pagamento e com os demonstrativos dos cálculos. Não se pode olvidar que esses demonstrativos, para servir de prova cabal, indiscutível, na comprovação da base de cálculo de qualquer exação, devem refletir a contabilidade fiscal do contribuinte e, para termos convicção que ocorreu a materialização dos dados contábeis em tais demonstrativos, devemos analisar seus livros comerciais.

Noutro giro, o princípio da **verdade material não é remédio para todos os males processuais**. Não pode nem deve servir de salvo conduto para que se desvirtue o caminhar para frente, o ordenamento e a concatenação dos procedimentos processuais - essência de qualquer processo administrativo ou judicial.

Na realidade, a **verdade material contrapõe-se ao formalismo exacerbado**, presente no Processo civil, mas, de maneira alguma, priva o procedimento administrativo das necessárias formalidades. Daí se dizer que no Processo Administrativo Fiscal convivem harmonicamente os princípios da verdade material e da formalidade moderada. De sorte que se busque a verdade real, mas preservando as normas processuais que asseguram a segurança, a celeridade, a eficiência e o bom andamento do processo.

Neste contexto, a falta de apresentação dos motivos que levaram ao erro na apuração da exação e a materialidade do crédito pleiteado, bem como a apresentação tardia de planilhas, acarretaram grandes prejuízos à instrução processual, pois tornou inviável a apuração do valor devido e, por consequência, a determinação de um eventual indébito tributário.

Por tudo que foi exposto, não restou caracterizado nos autos o direito líquido e certo que ensejaria o acatamento do pedido do recorrente.

Forte nestes argumentos, nego provimento ao recurso voluntário.

Alicerçado nos fundamentos já expostos, admito que o contribuinte interessado em obter créditos tributários decorrentes de recolhimento a maior de tributos tem o ônus de apresentar, ainda na Manifestação de Inconformidade, hipóteses argumentativas do seu direito, devidamente acompanhadas de provas suficientes à sua demonstração, geralmente a escrituração contábil acompanhada da documentação na qual ela é baseada, sendo que tendo sido realizadas as alegações na Manifestação de Inconformidade, é legalmente permitido juntar documentos em sede de Recurso Voluntário desde que comprovada a ocorrência fática de fato que se amolde a uma das hipóteses autorizativas.

### 3.3. Os créditos sobre manutenção predial.

Após realizar um aprofundado estudo acerca da evolução da definição do conceito de insumos, a Recorrente defende a tese de que os custos de manutenção dos prédios e instalações fabris devem ser considerados como insumos para o desenvolvimento de suas atividades, citando Acórdão da lavra do Conselheiro Gilson M. Rosemburg Filho.

“NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais. (...) Ex positis, não conheço da matéria referente à inclusão dos custos com benfeitorias no cálculo do crédito das contribuições pela falta de interesse recursal. Na parte conhecida, **DOU PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO PARA: 1) ADMITIR COMO INSUMOS E, POR CONSEQUÊNCIA, A INCLUSÃO DOS CUSTOS ABAIXO RELACIONADOS NO CÁLCULO DO CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS NA FORMA DAS LEIS Nº 10.637/2002 E Nº 10.833/2003:**

1.a) Custos com serviços de transporte de pessoal e de cana-de-açúcar;

1.b) aquisição de camisas, bagaceiras, pares de luvas, flanges, eixos e rodetes; 1.c) aquisição de materiais aplicados na manutenção de tratores, máquinas agrícolas e veículos Chevrolet; 1.d) serviços em motores de máquinas agrícolas, compra de pneus, extintores de incêndio e radiadores; 1.e) serviço de manutenção dos prédios ligados ao tratamento do caldo manutenção elétrica; 1.f) rebobinamento de motor elétrico, sinalização visual, aquisição de equipamentos de segurança, de parafusos utilizados nos maquinários do setor produtivo, de vedações e de peças de máquinas industriais; 1.g) serviços de manutenção da balança de cana; 1.h) serviços de manutenção da destilaria de álcool – **MANUTENÇÃO PREDIAL EM CONSTRUÇÃO CIVIL** e de rede elétrica, compra de extintores de incêndio, de materiais de manutenção de bombas, de peças e de acessórios hidráulicos”

(CARF - Acórdão: 3402-002.396, Número do Processo: 13827.001007/2010- 57, Data de Publicação: 12/08/2014, Relator: GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO)

Na ocasião, ainda antes do paradigmático julgamento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170/PR, o acórdão acima transcrito reconheceu que as despesas com manutenção da rede elétrica, materiais de manutenção de bombas, peças e acessórios hidráulicos de uma destilaria de álcool, tratados genericamente como “manutenção predial em construção civil” seriam considerados insumos em uma usina de álcool.

Aliás, analisando-se o acórdão em questão conclui-se que, em se tratando de insumos, há de se estabelecer uma relação entre o bem e a atividade por ele efetivamente desempenhada:

Com base nas brilhantes linhas traçadas pelo Conselheiro Mauricio Taveira, entendo que em todo processo administrativo que envolver créditos referentes a não cumulatividade do PIS ou da Cofins, deve ser analisado cada item relacionado como “insumos” e o seu envolvimento no processo produtivo, para então definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Neste sentido é possível afirmar que ontologicamente nada é ou não é um insumo, mas sim pode ou não pode ser, de acordo com a relação que a coisa está para a atividade, uma questão relacional ou circunstancial, e que depende de ser provada.

Assim, antes de adentrar na questão propriamente dita é imprescindível analisar quais são os serviços de manutenção predial de que se está a tratar no caso concreto.

A Recorrente, na condição de fabricante de componentes automotivos, exemplificando o caso dos “módulos de suspensão”, afirma que a sua unidade de Campinas fabrica o eixo, que remete para Camacari onde este eixo é um insumo para a fabricação do “módulo de suspensão”.

A partir desta atividade é necessário aferir qual bem ou serviço é insumo e qual não é.

Tratando-se de um processo por meio do qual o contribuinte pleiteia um pretense direito, é ônus dele trazer aos autos alegações e documentos que provem-no, o que decorre tanto do Código de Processo Civil - CPC quanto o Decreto 70.235/72.

Analisando-se a Manifestação de Inconformidade é possível aferir que a Recorrente limitou-se a advogar a amplitude do conceito de insumo, mas não narrou quais seriam os “gastos realizados com a manutenção do prédio em que se localiza sua fábrica”, nem a relação destes “gastos” com a atividade, para que este Colegiado pudesse apreciar a sua essencialidade e relevância.

No Recurso Voluntário a Recorrente também sequer mencionou quais seriam exatamente os serviços de manutenção cujo crédito se pleiteia, muito menos estabeleceu a imprescindível relação de essencialidade e relevância entre eles, quais sejam o processo produtivo e o produto final, tornando impossível a análise por este Colegiado.

Por esta razão é de se negar provimento a este capítulo recursal.

### **3.4. Fretes de transferência de produtos em elaboração ou semi-elaborados entre o estabelecimento de Campinas e o de Camacari.**

A Recorrente pleiteia a reversão das glosas apostas sobre os créditos sobre produtos em elaboração ou semi-elaborados.

Desde a Manifestação de Inconformidade a Recorrente sustenta que a sua unidade de Campinas fabrica bens em uma unidade e os transporta para outros, onde são utilizados como insumos para a fabricação de outro bem. Exemplifica esta operação com um eixo, fabricado pela unidade de Campinas, e que é transportado para a unidade de Camacari, onde é utilizado como insumo para a fabricação de outro produto, qual seja o “módulo de suspensão”, produto final comercializado ao consumidor.

Segundo este entendimento trata-se de transporte de produtos semi-elaborados, inacabados ou em elaboração entre estabelecimentos do contribuinte e que integram o custo de produção.

A manutenção da glosa sobre os referidos fretes pela decisão atacada foi realizada nos seguintes termos:

Na fiscalização levada a efeito ficou constatado que a Interessada inseriu nas despesas de fretes de entrada, valores de fretes de transferência de produtos do estabelecimento localizado em Campinas – São Paulo para o outro estabelecimento da empresa na cidade de Camaçari – Bahia. As despesas de fretes de entrada compuseram a base de cálculo dos créditos relativos a “Serviços Utilizados como Insumos”. Porém, conforme art. 3º da Lei nº 10.637/2002, não há previsão legal para o aproveitamento de créditos decorrentes de despesas de fretes de transferência.

(...)

Como se viu acima, o frete glosado pelo fisco não se trata do serviço utilizado como insumo na prestação de serviços de transportes ou mesmo no transporte de produtos vendidos. Trata-se, sim, de transferência de produtos do estabelecimento localizado em Campinas – São Paulo para o outro estabelecimento da empresa na cidade de Camaçari – Bahia, transporte este de caráter meramente estratégico para as operações da empresa. Assim, independentemente do frete ser prestado por pessoas jurídicas, e não obstante a importância operacional do serviço no processo de logística de distribuição da empresa, fato é que não há previsão legal que dê suporte ao entendimento de que esta operação gere créditos no regime da não-cumulatividade. (grifos nossos)

Neste caso concreto a Recorrente alega tratar-se de custos de transferência de produtos intermediários, semi-elaborados ou inacabados, que gerariam crédito.

A tese do direito ao crédito sobre os custos de transferência destes produtos encontra arrimo no ordenamento jurídico brasileiro, como pode ser aferido pela leitura do Acórdão n. 3302-009.403, proferido por unanimidade de votos no âmbito deste Colegiado no dia 23 de setembro de 2020, de relatoria do Ilustre Conselheiro José Renato Pereira de Deus, cuja ementa e voto são abaixo transcritos.

[ementa]

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de

produtos em elaboração realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo, posto que dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

[voto]

Há também direito ao crédito sobre despesas com fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda; bem como de fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica. Com base no acima exposto, entende-se ser necessária a reversão da glosa dos créditos de fretes de insumos de produtos em elaboração.

O mesmo entendimento é adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se afere pela leitura do Acórdão n. 9303-010.373 proferido na sessão do dia 18 de junho de 2020, que adoto e transcrevo.

Sendo o serviço de frete utilizado na fase industrial, com o fim de movimentar a matéria-prima ou o produto em elaboração, dentro ou entre os estabelecimentos fabris, com a devida vênia, entendo que se trata de serviço essencial ao processo produtivo, uma vez que gasto, após iniciada a produção. Acrescento que, nessa circunstância, o serviço de frete é um insumo autônomo, independente da situação do insumo que está sendo transportado, ou seja, independente se o insumo é ou não tributado. Importante destacar, que nesta hipótese, o serviço de frete só gera crédito se adquirido de pessoa jurídica. (Voto vencedor proferido pelo Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal)

Todavia, ultrapassada a tese, é necessário aferir se a Recorrente desincumbiu-se do ônus processual de provar que os bens objeto do transporte subsumem-se ao conceito de intermediários, semi-elaborados ou inacabados.

Trata-se de tratamento manual do pedido de ressarcimento, e já com a Manifestação de Inconformidade a Recorrente sustenta que, sinteticamente, a unidade de Camacari produz os “módulos de suspensão” utilizando os “eixos” recebidos de Campinas.

Há nos autos planilha que relaciona as glosas dos fretes de bens entre os estabelecimentos de Campinas e Bahia, sem discriminação de qual bem foi transportado.

Como no Recurso Voluntário a Recorrente tratou apenas dos “eixos” fabricados em Campinas e que alega serem utilizados em Camaçari como produtos intermediários para os “módulos de suspensão”, apenas estes devem ser considerados para o julgamento.

Em relação ao ônus da prova dos fatos alegados, entendo que a própria fiscalização, que apurou os créditos em procedimento manual, reconheceu que tratam-se de despesas de fretes com transferências que apenas tiveram o crédito glosado pelo fato da fiscalização entender que “... não há previsão legal para o aproveitamento de créditos decorrentes de despesas com fretes de transferências.”, em operações que se encontram relacionadas às e-fls. 19 / fls. 03 do Relatório de Informação fiscal.

Ainda em relação à prova das operações, admito que os documentos de e-fls. 87 a 91, que descrevem o processo produtivo, apresentados com a Manifestação de Inconformidade, são suficientes para comprovar a relação entre os “eixos” e os “módulos de suspensão” a partir deles fabricados.

Com estes fundamentos, voto no sentido de dar provimento a este capítulo recursal para reverter as glosas sobre os créditos referentes aos fretes dos eixos fabricados em Campinas e transportados para Camacari como insumos para a fabricação dos “módulos de suspensão”.

### 3.5. Créditos de PIS e COFINS importação.

A Recorrente pleiteou créditos sobre PIS e COFINS decorrentes de importação, que foram glosados pelo fato de que a legislação de regência exigiria que eles decorressem de bens, serviços, custos e despesas pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no país, vide e-fls. 20 (fls. 4 do Relatório de Informação Fiscal.) *verbis*:

Além dos valores a serem glosados, informados acima, o contribuinte solicitou neste PER/DCOMP valores de crédito de importação. A legislação que embasa este PER/DCOMP é a Lei n.º 10.637/2002, tal legislação prevê em seu parágrafo 3º, do art. 3º que o direito ao crédito aplica-se exclusivamente a bens e serviços, e custos e despesas pagos ou creditados à pessoa jurídica domiciliada no país. Tendo em vista as razões expostas, excluímos deste PER/DCOMP os valores solicitados incorretamente pelo contribuinte como demonstrado abaixo:

Em sua Manifestação de Inconformidade a Recorrente alegou que a Lei 10.865/2004 e a Lei 11.051/2004, já vigentes à época dos fatos de que tratam os presentes autos, ocorridos em 2006, permitia o aproveitamento do crédito.

O Acórdão atacado pelo presente Recurso Voluntário refutou o argumento de que a Lei 10.865/04 teria permitido a utilização de créditos de PIS ou COFINS importação distintos dos calculados sobre as aquisições no mercado interno, quando vinculados a receitas de exportação, *verbis*:

Note-se, todavia, que a Lei n.º 10.865, de 2004, não alterou o §1º do artigo 6º da Lei n.º 10.833, de 2003, e, assim sendo, a possibilidade de utilização de créditos para compensação com outros tributos, ou para ressarcimento em dinheiro, ficou restrita aos créditos calculados sobre as aquisições no mercado interno, quando vinculados a receitas de exportação.

Posteriormente, a Lei n.º 11.116, de 18 de maio de 2005, previu outra possibilidade de compensação, ou para ressarcimento em dinheiro: em relação aos saldos credores da Contribuição para o PIS e da Cofins apurados na forma dos artigos 3o das Leis n.º 10.637, 2002 e 10.833, de 2003 (créditos relativos a aquisições no mercado interno), e na forma do art. 15 da Lei n.º 10.865, de 2004 (créditos relativos a operações de importação), quando tais saldos tenham sido acumulados em razão de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições.

(...)

Dessa forma, a possibilidade de compensação, ou de ressarcimento em dinheiro, dos créditos de PIS ou Cofins apurados em decorrência de operações de importação restringe-se aos custos, despesas e encargos vinculados às vendas no mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência, não se estendendo aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias.

No caso dos autos, como visto, compunham o saldo de crédito decorrente de exportação veiculado no ressarcimento os valores da contribuição referida no intróito pagos sobre

importações. Como visto, tais créditos não são passíveis de ressarcimento ou de compensação, mas apenas de desconto da Contribuição para o PIS e a Cofins.

Advirta-se que a Contribuinte não apresentou na sua defesa os documentos que comprovariam tais operações e nem tampouco os pagamentos.

Portanto, correta a glosa efetuada pela autoridade fiscal.

**Cumprе salientar que a decisão atacada também fez menção ao fato de que a Recorrente não havia se desincumbido do ônus de demonstrar documentalmente as operações e os pagamentos.**

A Recorrente alega que o Acórdão recorrido, ao decidir a Manifestação de Inconformidade, o fez com fundamentos diversos dos utilizados pela fiscalização.

Argumenta assim que a Administração Pública não poderia ter utilizado dois critérios distintos.

Alega também que ainda que assim não fosse, ela teria direito aos créditos por expressa determinação legal.

Partindo-se do fato de que a Recorrente utilizou dois argumentos distintos, a decisão aproveitará a topologia estabelecida no Recurso Voluntário.

**3.5.1. Mudança de critério jurídico para a glosa e a manutenção da glosa.**

A Recorrente alega que a Administração Pública utilizou dois critérios jurídicos distintos para realizar a glosa. O despacho decisório teria realizado a glosa com arrimo no artigo 3º, parágrafo 3º da Lei 10.833/03, mas o Acórdão atacado teria utilizado fundamento diverso.

Isto representaria, segundo a Recorrente, indevida “alteração de critério jurídico” e violação à teoria dos motivos determinantes.

Todavia, a Recorrente tece todas as suas alegações sob a lógica dos autos de infração (o Estado cominando uma sanção diante da ocorrência de um fato) e não dos pedidos de ressarcimento/compensação (o Contribuinte exercendo um direito que entende possuir). Todas as decisões administrativas e disposições legais por ele trazidos, por exemplo, levam em consideração a sistemática dos Autos de Infração e do lançamento, que constituem um crédito a favor da Fazenda, e não a glosa de créditos do Contribuinte.

Ademais, foi a própria Recorrente que, na Manifestação de Inconformidade, invocou o argumento que foi por ela posteriormente tratado como “mudança de critério jurídico”, mas que não passou da análise realizada pela DRJ de um argumento trazido pela própria Recorrente, razão pela qual não se pode falar em mudança de critério jurídico.

No caso concreto, no qual a Recorrente pleiteia um direito, a ela compete demonstrar a liquidez e certeza do crédito.

A tese da Recorrente conduziria ao entendimento segundo o qual haveria uma nova preclusão do direito da fiscalização de analisar o crédito, o que não está previsto em lei, nem encontra simetria no que diz respeito a direitos do contribuinte.

Não ocorreu, portanto “mudança de critério jurídico” para a glosa, nem violação aos motivos determinantes, que tão somente preconiza, sinteticamente, que a validade de um ato discricionário depende da verdade do motivo que o determinou. Exemplificativamente, a validade da aplicação de uma pena de perdimento em decorrência da importação por interposta pessoa está condicionada à efetiva ocorrência do fato “interposição fraudulenta.”

No caso concreto o motivo determinante da glosa foi a sua impossibilidade jurídica.

### **3.5.2. Possibilidade jurídica do aproveitamento do crédito de PIS e COFINS importação.**

Sintetizando todo o arrazoadado a Recorrente alega ter o direito a aproveitar, via compensação, os créditos acumulados de PIS e COFINS oriundos de importação, quando vinculados a operação de exportação.

Argumenta que a partir do fato de que as receitas de exportações estão albergadas pela não incidência tributária, autoriza-se a compensação dos créditos acumulados na importação, transcrevendo Acórdão desta Turma, de lavra do insigne Conselheiro José Fernandes do Nascimento (3302.004.599)

Este Colegiado efetivamente possui entendimento no sentido de que os créditos do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, relativos à importação de bens e de serviços vinculados a operações de exportação, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos da Contribuição, hipoteticamente poderão ser objeto de compensação ou de ressarcimento ao final do trimestre, como se extrai do entendimento da própria Receita Federal do Brasil. Veja-se, por exemplo, a Solução de Consulta nº. 70 -COSIT, de 14 de junho de 2018, cuja ementa segue transcrita:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP CRÉDITOS DA IMPORTAÇÃO. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. DIREITO A COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO.**

Os créditos do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, relativos à importação de bens e de serviços e vinculados a operações de exportação, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos da Contribuição para o PIS/Pasep, poderão ser objeto de compensação ou de ressarcimento ao final do trimestre.

Dispositivos Legais: CF, art. 149, § 2º, I, incluído pela EC nº 33, de 2001; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 3º, e art. 5º, caput e §§ 1º e 2º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 15; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; e IN RFB nº 1.717, de 2017, art. 45, II e § 1º.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS CRÉDITOS DA IMPORTAÇÃO. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. DIREITO A COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO.**

Os créditos do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, relativos à importação de bens e de serviços e vinculados a operações de exportação, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos da Cofins, poderão ser objeto de compensação ou de ressarcimento ao final do trimestre.

Dispositivos Legais: CF, art. 149, § 2º, I, incluído pela EC nº 33, de 2001; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 3º, e art. 6º, caput e §§ 1º e 2º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 15;

Lei n.º 11.033, de 2004, art. 17; Lei n.º 11.116, de 2005, art. 16; e IN RFB n.º 1.717, de 2017, art. 45, II e § 1º

Contudo, para que este Colegiado pudesse deliberar acerca dos créditos pleiteados era necessário que a Recorrente houvesse se desincumbido do ônus de provar a liquidez e certeza do crédito.

Neste caso concreto é de se considerar que tratando-se do exercício de um direito, o ônus da prova da liquidez e certeza dos créditos é do contribuinte, quem está alegando o fato jurídico “crédito”, em conformidade com o princípio segundo o qual compete a quem alega provar o alegado.

O despacho decisório foi proferido de forma manual, e como glosou os créditos “em tese”, não questionou a ausência de comprovação dos mesmos. Todavia tal fato não pode ser utilizado como argumento para que a Recorrente não tenha se desincumbido do ônus de provar os fatos alegados.

É de se notar que a ausência de provas foi apontada quando da decisão Recorrida, e o Contribuinte teve a oportunidade de trazê-las por ocasião da interposição do Recurso Voluntário, no que omitiu-se.

Por estes motivos, voto no sentido de negar provimento a este capítulo recursal por ausência de provas.

### **3.6. Conclusões.**

Conclusivamente, voto no sentido de conhecer parcialmente o Recurso Voluntário e na parte conhecida afastar a preliminar de nulidade suscitada para, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas sobre os créditos referentes aos fretes dos eixos fabricados em Campinas e transportados para Camacari como insumos para a fabricação dos “módulos de suspensão”

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad