



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.921898/2012-99
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-010.486 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de junho de 2023
Recorrente POLO INDÚSTRIA E COMÉRCIO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

DIREITO CREDITÓRIO. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.

Cabe ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito tributário para o qual pleiteia ressarcimento, restituição ou compensação, por meio da apresentação de escrituração contábil e fiscal apta a este fim, bem como de documentação que a suporte. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Não há necessidade de diligência ou perícia quando os elementos dos autos são suficientes para o julgamento do pleito. O procedimento de diligência/perícia não se afigura como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-010.483, de 27 de junho de 2023, prolatado no julgamento do processo 10880.921895/2012-55, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Jorge Luis Cabral, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Renata da Silveira Bilhim, Marina Righi Rodrigues Lara, Cynthia Elena de Campos, Alexandre Freitas Costa, Pedro Sousa Bispo (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente o conselheiro Lazaro Antonio Souza Soares.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3402-010.486 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.921898/2012-99

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Pedido de Ressarcimento formalizado pelo contribuinte, referente a suposto crédito de Contribuições Sociais (PIS e/ou Cofins) no regime não cumulativo, decorrente de operações de exportação, combinado com Declaração de Compensação (PER/DCOMP).

Contudo, através de Despacho Decisório, a Fiscalização indeferiu o pedido de ressarcimento e, em consequência, não homologou a declaração de compensação vinculada, por inexistência do direito ao crédito pleiteado.

A decisão teve por base as conclusões observadas em procedimento fiscal devidamente instaurado, que resultou na aplicação de glosas devido à insuficiência de comprovação dos créditos declarados, tendo em vista, especialmente: a não apresentação de todos os documentos intimados; a impossibilidade de plena identificação dos bens utilizados como insumos, sobretudo quanto à correlação dos mesmos com o processo produtivo; a inclusão de serviços que não se encaixam no conceito de insumo, tais como operações de segurança e vigilância; a falta de comprovação de despesas de energia elétrica e de despesas de armazenagem e fretes na operação de venda; a inexistência ou deficiência na descrição dos bens do ativo imobilizado objeto de depreciação; a inclusão de despesas e serviços estranhos ao tipo de crédito em análise; entre outros motivos.

Cientificada da decisão, a recorrente apresentou manifestação de inconformidade, a qual, por sua vez, foi julgada improcedente pela DRJ, não reconhecendo o direito creditório pleiteado e mantendo as disposições constantes do Despacho Decisório proferido pelo Órgão de origem.

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, no qual reproduz, na essência, as razões apresentadas por ocasião da manifestação de inconformidade quanto ao mérito do seu direito creditório.

Pede a reforma do Acórdão proferido, a fim de que seja reconhecido integralmente o direito creditório pleiteado. Ainda, em caso de entendimento divergente, requer a recorrente que seja anulada a decisão recorrida, para que outra seja proferida após análise de todo o manancial probatório, o qual entende não ter sido analisado por completo pela Delegacia de Julgamento.

Por fim, reitera a realização de diligência para análise do manancial probatório acostado aos autos e dos demais documentos de posse da recorrente, bem como para esclarecimentos adicionais.

Junto ao recurso interposto, apresenta documento no qual detalha os principais insumos utilizados, bem como apresenta uma sucinta descrição do processo produtivo. Cabe

destacar ainda que não foi apresentada escrituração contábil e fiscal, tampouco documentação que a comprove e/ou complemente a documentação até então apresentada.

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:

O Recurso Voluntário é tempestivo, preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Analisando o Recurso Voluntário apresentado, verifica-se que a recorrente concentra sua defesa em dois aspectos distintos. O primeiro trata das provas acostadas aos autos, da suposta não apreciação das mesmas por parte da Delegacia de Julgamento, das provas por amostragem e da diligência requerida. O segundo trata das glosas realizadas em decorrência da não comprovação do direito creditório pleiteado.

Das provas acostadas aos autos

A decisão ora recorrida conclui que o contribuinte não conduziu aos autos elementos necessários e suficientes à comprovação de todas as suas alegações, podendo-se observar uma grande quantidade de elementos imprestáveis para servir de prova, havendo documentos ilegíveis, indecifráveis, relacionados a períodos diversos do analisado, sem uma organização mínima que permita sua análise racional, sem qualquer indicação que permita ao menos relacionar os documentos apresentados com as glosas efetuadas, entre outros vícios.

Nesse sentido, cabe aqui destacar que de fato a documentação anexada aos autos, quando da manifestação de inconformidade, encontra-se repleta de elementos imprestáveis para servir de prova, o que configura a impossibilidade da autoridade julgadora a quo em analisá-los, e não uma simples faculdade, como alega a recorrente.

Ou seja, conforme será melhor explicitado à seguir, quando da análise das glosas questionadas pela recorrente, não se verifica a não apreciação das provas acostadas, mas sim a impossibilidade de ateste de sua correlação com os créditos pretendidos, uma vez que de fato mais se parecem com uma “enxurrada de papéis sem método ou organização detectáveis”, muitos irrelevantes, desnecessários ou de efeito probatório nulo, ou ainda completamente ilegíveis e indecifráveis, não contribuindo em nada para a elucidação dos fatos alegados e concorrendo apenas para tumultuar o processo.

Não há como discordar do entendimento esboçado pelos julgadores de primeira instância, ao apreciar a manifestação de inconformidade, à seguir transcrito:

Importante considerar, neste sentido, **que a instância de julgamento não é uma continuidade, em stricto sensu, da atividade fiscal**. Da mesma forma, não é o julgador de primeira instância um agente complementar à atividade fiscal. Sequer tal julgador é dotado de instrumentos, ferramentas, recursos e tempo que seriam indispensáveis ao desenvolvimento, continuidade, complemento ou recomposição da atividade fiscalizatória. **Também não é legítimo pretender que o julgador deva compensar as carências cometidas pela contribuinte em sua peça de contestação, tanto no que diz respeito às fundamentações lógicas, doutrinárias e legais apresentadas, quanto em termos da suficiência ou organização formal dos elementos juntados ao processo.**

Inexiste fundamento legal que configure o julgamento administrativo de primeira instância como processo investigativo ou que obrigue o julgador à mineração de dados relevantes, em meio à enxurrada de papéis sem método ou organização detectáveis - muitos irrelevantes, desnecessários ou de efeito probatório nulo - acostados aos autos pela parte interessada. A apreciação do julgador de primeira instância limita-se aos elementos, comprovantes e razões constantes nos autos, **e é necessário que os mesmos sejam claros, econômicos (juntar apenas o essencial e necessário), bem organizados e estruturados, e robustos o suficiente para revestir de liquidez e certeza as razões expostas nas peças contestatórias e respectivos créditos** (grifos nossos).

Portanto, a afirmação de que o acórdão recorrido se furtou da análise de qualquer documento do manancial probatório acostado aos autos, sob alegações genéricas e rasas acerca da qualidade e organização das provas, não se mostra condizente com a decisão proferida pelo colegiado a quo, e, sendo assim, não merece prosperar.

Cabe destacar ainda que, em sede de ressarcimento/compensação, compete ao contribuinte o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito, consoante a regra basilar extraída do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), artigo 373, inciso I:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:
I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;
(...)

Ou seja, é o contribuinte que toma a iniciativa de viabilizar seu direito ao ressarcimento e à compensação, mediante a apresentação de PER/DCOMP, de tal sorte que, se a Fiscalização resiste à pretensão do interessado, incumbe a ele, na qualidade de autor, demonstrar e comprovar seu direito.

Assim, no caso concreto, já em sua impugnação perante a instância de julgamento a quo, a recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para demonstrar a certeza e liquidez do crédito pretendido, sob pena de preclusão do direito de produção de provas documentais em outro momento processual, em face do que dispõe o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e **as razões e provas que possuir**;

(...)

§ 4º **A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual**, a menos que:

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

Em casos como o presente, para a demonstração da certeza e liquidez do direito creditório invocado, não basta que o interessado apresente apenas declarações ou planilhas, tampouco documentação incompleta ou por amostragem. Faz-se necessário que alegações, declarações e planilhas sejam todas embasadas em escrituração contábil-fiscal e documentação hábil e idônea que a sustente.

Merece destaque ainda o fato de que, embora a decisão a quo tenha feito referência à juntada de provas por amostragem, não foi este o motivo principal que levou ao indeferimento de parte dos créditos pleiteados, tanto pela Fiscalização quanto pela Autoridade Julgadora de primeira instância, mas sim a imprestabilidade, a péssima qualidade e a desorganização do conjunto probatório juntado aos autos.

Não obstante, em homenagem ao princípio da verdade material, analisei os autos em busca de eventuais documentos apresentados após a impugnação, como forma de contrapor as razões da decisão recorrida, dando ensejo, assim, à exceção prevista no art. 16, § 4º, alínea "c", do Decreto nº 70.235/72.

Compulsando os autos, observa-se que anexo ao recurso voluntário a recorrente apresenta somente um detalhamento dos principais insumos utilizados, acompanhado de uma sucinta descrição do processo produtivo, o que não contribui para a correção dos vícios observados no manancial probatório acostado aos autos, sendo este o principal motivo das glosas determinadas pela fiscalização.

Verifica-se que a recorrente eximiu-se, mais uma vez, do ônus de produzir provas para sustentar suas alegações. Não há, junto ao recurso voluntário, escrituração contábil-fiscal com documentos que a lastreiem, a fim de complementar a documentação até então apresentada, comprovando o suposto crédito pleiteado.

A recorrente deveria ter trazido documentos pertinentes, suficientes e necessários, a fim de comprovar o crédito utilizado nas compensações não homologadas, ou seja, escrituração contábil e fiscal demonstrando a apuração da contribuição social, juntamente com todos os demais documentos que suportam sua escrituração. Não tendo logrado êxito em provar suas alegações, manifesta-se improcedente o pleito da recorrente.

Do pedido de diligência

No que se refere ao pedido de diligência, o art. 18 do Decreto nº 70.235/72 confere à autoridade julgadora de primeira instância a faculdade de determinar, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, bem como quando seu requerimento se lhe afigurar desnecessário à instrução processual.

A realização de diligências ou perícias pressupõe que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado e/ou esclarecimentos adicionais acerca de questões específicas porventura obscuras no processo. Devem, portanto, limitar-se ao aprofundamento da investigação sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova que se encontram nos autos, não podendo ser utilizadas para reabrir, por via indireta, a ação fiscal. Outrossim, a diligência não se presta para a produção de provas ao encargo do sujeito passivo.

O momento para a apresentação de provas na esfera administrativa é exatamente quando da apresentação da impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual. Não verificadas qualquer das condições impostas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, se o contribuinte não apresenta as provas de que dispõe quando da impugnação, perde o momento processual para tal na esfera administrativa.

Isto posto, quanto ao pedido formulado no Recurso Voluntário aqui analisado, considera-se desnecessária a realização de diligência, porquanto presentes nos autos os elementos capazes de formar a convicção do julgador, bem como por não se prestar tal procedimento à produção de provas que o sujeito passivo tinha o dever de trazer aos autos junto com a peça impugnatória.

Das glosas pela não comprovação do direito creditório pleiteado

Das glosas relativas às despesas de encargos e de depreciação de bens do ativo imobilizado

Quanto à glosa relativa às despesas de encargos e de depreciação de bens do ativo imobilizado, resta comprovado a partir de simples consulta ao presente processo, que as planilhas supostamente apresentadas estão completamente ilegíveis, tornando absolutamente impossível a consulta às informações, e muito menos a aferição dos valores declarados. O mesmo se verifica quanto à diversas Notas Fiscais anexadas, cuja digitalização de péssima qualidade torna impossível seu ateste.

Não obstante, na Informação Fiscal que acompanha o Despacho Decisório da DRF de origem, foi asseverado que os créditos relativos a estas depreciações foram considerados parcialmente válidos, sendo glosados àqueles para os quais não houve comprovação, uma vez que o interessado não atendeu a reintimação feita pela Fiscalização.

Das glosas relativas aos bens utilizados como insumos

Quanto à glosa relativa aos bens utilizados como insumos e adquiridos no mercado interno, de fato não há que se discutir o conceito de insumos, para fins de crédito de PIS e Cofins, que não seja aquele determinado pelo STJ no Recurso Especial nº 1.221.170-PR, ou seja, à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

No entanto, os créditos relativos a estas aquisições foram também considerados parcialmente válidos, sendo glosados aqueles para os quais, conforme consta na referida Informação Fiscal, foi impossível sua plena identificação (sobretudo quanto à correlação dos mesmos com o processo produtivo), especialmente pela não apresentação de todos os documentos intimados pela Fiscalização.

Nesse sentido nada de novo trouxe o presente recurso para permitir a plena identificação dos bens utilizados como insumos, já havendo manifestação da Fiscalização quanto à impossibilidade de correlação dos mesmos com o processo produtivo.

Poderia a recorrente ter apresentado planilha organizada, ou qualquer outro documento que permitisse a identificação dos bens para os quais busca o creditamento, acompanhada dos documentos fiscais relacionados. O fato é que mais uma vez deixou de apresentar documentação que permita comprovar seu direito, repetindo a omissão ocorrida desde a fiscalização, quando deixou de apresentar a documentação intimada.

Vale destacar ainda que as Notas Fiscais juntadas aos autos não permitem à Fiscalização e muito menos aos julgadores a aferição das informações prestadas, parte por representarem uma amostra muito pequena das operações envolvidas, mas principalmente pela péssima qualidade dos documentos acostados, muitos completamente ilegíveis.

Das glosas relativas aos serviços utilizados como insumos

Também aqui é preciso destacar que os créditos relativos aos serviços utilizados como insumos foram considerados parcialmente válidos, restando claro na Informação Fiscal que foram desconsiderados os valores referentes a serviços considerados estranhos ao processo

produtivo, tratando-se, no caso em tela, de operações de segurança e vigilância, além de “outros serviços com descrições genéricas”.

Das glosas relativas às despesas de energia elétrica

Quanto aos créditos relativos às despesas de energia elétrica, também foram considerados parcialmente válidos pela Fiscalização, sendo glosados àqueles para os quais não houve comprovação documental, restando claro na Informação Fiscal que, mesmo após ser intimado, o sujeito passivo não apresentou os comprovantes de despesas solicitados.

Cabe destacar ainda que muitas das Notas Fiscais de fornecimento de energia elétrica juntadas quando da manifestação de inconformidade estão ilegíveis, inviabilizando assim a aferição dos créditos pretendidos, e, portanto, comprovando apenas parcialmente as despesas declaradas no DACON.

Das glosas relativas às despesas de armazenagem e de fretes nas operações de venda

O mesmo se verifica quanto às despesas de armazenagem de mercadorias e de fretes nas operações de venda, onde mais uma vez a documentação juntada aos autos não se mostrou suficiente para comprovar os créditos pretendidos. A Informação Fiscal deixa bastante claro que a interessada não apresentou os documentos intimados, não tendo sequer justificado ou explicado os motivos da não apresentação.

Nesse sentido, conclui a fiscalização que “os créditos relativos a estes serviços foram desconsiderados por falta de documentação que comprovasse os créditos declarados”, ou seja, por questões probatórias, e não por qualquer entendimento diverso quanto ao conceito de insumo, conforme faz crer a recorrente em seu recurso voluntário.

Das glosas relativas às devoluções de vendas

Quanto aos créditos relativos às devoluções de vendas, assim se manifestou a fiscalização na Informação Fiscal anexa ao Despacho Decisório que indeferiu o pedido de ressarcimento, não homologando a compensação declarada:

O contribuinte declarou despesas de devolução de vendas, como base de cálculo para créditos de PIS/PASEP COFINS regime não-cumulativo, em seu DACON, na Linha 12, os seguintes valores:

(...)

Os valores foram validados pelos arquivos digitais apresentados (grifos nossos).

Portanto, não se verifica a glosa desses créditos, ao contrário do que afirma a recorrente no recurso voluntário apresentado.

No entanto, mesmo nesse ponto, onde os créditos pretendidos não foram glosados pela fiscalização, a documentação apresentada na manifestação de inconformidade trata de período diverso do pretendido, não tendo sido apresentadas as notas fiscais de entrada das mercadorias devolvidas, mas somente notas fiscais de saída de outras empresas, além de tabelas denominadas “Registro de Ocorrência de Marketing – ROM”, que parecem se tratar de controles internos da empresa, e que não contribuem para a comprovação dos fatos alegados.

Conclusão

Por fim, cabe destacar que a Informação Fiscal anexa ao Despacho Decisório demonstra que todos os créditos declarados foram analisados caso a caso, restando claro, por exemplo, que os créditos relativos às importações utilizadas como insumos foram considerados válidos na sua totalidade, assim como despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica.

Ainda conforme a fiscalização, diversos créditos foram considerados parcialmente válidos, sendo que as glosas efetuadas se deram na sua totalidade pela ausência de comprovação, especialmente pelo não atendimento das intimações realizadas.

Sendo assim, a aceitação dos argumentos trazidos pela recorrente dependeria da apresentação de documentos comprobatórios dos créditos pretendidos, que não foram apresentados durante a fiscalização, mesmo após intimação, e que também não foram carreados aos autos no recurso voluntário aqui analisado. Nesse cenário, entendo que a recorrente não se desincumbiu do ônus de comprovar o seu direito aos créditos pleiteados, devendo ser mantidas as glosas efetuadas.

Diante do exposto, voto por indeferir o pedido de diligência e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Conclusão

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

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator