



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.958507/2018-87
ACÓRDÃO	3402-012.074 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SUCDEN DO BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

DIREITO DE CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 373, INCISO I DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

É ônus do Contribuinte apresentar as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito creditório, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Bernardo Costa Prates Santos, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente). Ausentes a conselheira Mariel Orsi Gameiro e o conselheiro Jorge Luis Cabral.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 105-006.707, proferido pela 4ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil 05 que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e não reconheceu o direito creditório, conforme Ementa abaixo:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

CRÉDITOS. RECEITA TRIBUTADA NO MERCADO INTERNO.

Os créditos vinculados às receitas tributadas no mercado interno não podem ser objeto de ressarcimento, ficando limitados à dedução das contribuições apuradas.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

NULIDADE.

As arguições de nulidade só prevalecem se enquadradas nas hipóteses previstas na lei para a sua ocorrência.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Por bem demonstrar os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo parcialmente o relatório da decisão de primeira instância:

Trata o presente processo de Despacho Decisório eletrônico, que não reconheceu o direito creditório relativo à Cofins Não-Cumulativa Mercado Interno, referente ao 1º trimestre de 2013, requerido por meio do Pedido de Ressarcimento - PER nº 12286.31495.281217.1.1.11-1726 no valor de R\$ 566.978,17.

Segundo o despacho decisório, não foi reconhecido o direito creditório em virtude de inconsistências entre os valores informados no PER/DCOMP e os demonstrados no(s) Dacon (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais).

O valor e o saldo de crédito informado eram igual a zero nas ficha/linha 06A/24-coluna Receita Não Tributada no Mercado Interno, ficha/linha 06B/18-coluna Receita Não Tributada no Mercado Interno, ficha/linha 06B/18-coluna Receita de Exportação, ficha/linha 14/14 - Crédito de Aquisição no Mercado Interno Vinculado à Receita Não Tributada no Mercado Interno, ficha/linha 14/14 - Crédito de Importação Vinculado à Receita de Exportação e ficha/linha 14/14 - Crédito de Importação Vinculado à Receita Não Tributada no Mercado Interno.

Cientificada do despacho decisório, a interessada apresenta manifestação de inconformidade, alegando que:

Preliminar - Nulidade do Despacho Decisório que não homologou os créditos por violação aos Princípios que regem o Ato Administrativo

- A Autoridade Fiscal não homologou os créditos requeridos pela Manifestante sem qualquer fundamentação ou motivação.
- Ora, se a não homologação do crédito requerido não indica circunstâncias de fato e de direito que justificam a sua negativa, tal decisão nasceu sem um dos seus elementos essenciais.
- Esta ausência de qualquer fundamentação que motive a negativa do crédito requerido macula de forma indelével o ato administrativo, visto que é incontestável o direito de o contribuinte ter qualquer Despacho Decisório e outros atos, na forma da lei, sendo que no caso em tela não está presente requisito imprescindível para a validade do Despacho Decisório, segundo a melhor doutrina do direito administrativo e da Lei nº 9.784/99, razão pela qual deve ser anulado.
- De se verificar, pois que, o Despacho Decisório não guarda os requisitos essenciais de validade do ato administrativo, razão pela qual deve ser reformado, conforme previsto no artigo 50 da Lei n 9.784/99, eis que a fiscalização, no afã de negar a homologação do pedido de restituição, arbitrou e presumiu a não existência de créditos.

MÉRITO

DO DIREITO CREDITÓRIO DA MANIFESTANTE

- A Manifestante, na sua atividade principal, adquire produtos para exportação e tais aquisições de mercadorias, de fato, não geram crédito de PIS e de COFINS, por tratar de aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, ou seja, isenta de PIS e de COFINS.
- Os serviços de transportes e demais serviços portuários, são insumos essencial ao desenvolvimento de suas atividades econômicas, sem os quais tonaria impossível exportar a mercadoria. Esses serviços, são adquiridos com incidência do PIS e da COFINS, nos quais a Manifestante toma os respectivos créditos pela sistemática da não-cumulatividade do PIS e COFINS.
- Porém, a Manifestante além de exportar mercadoria, também desenvolve atividade de prestação de serviço de logística e transporte.
- No desenvolvimento das suas atividades de logística e transporte, a Manifestante presta serviço, que incidem PIS e COFINS.
- Ao preencher o DACON e PERDCOMP, exige-se que a Manifestante demonstre os créditos em campo próprio, logo há de se notar que o crédito,

supostamente negado pela RFB está corretamente escriturado, conforme demonstrado na ficha acima.

- A Manifestante suspeita que cruzamentos eletrônicos, que não tinham configurações necessárias para a situação particular da Manifestante, apontaram uma "anomalia", esta tenha sido a razão que levou ao entendimento da RFB, culminando por negar à manifestante o direito ao ressarcimento.

DAS CONTRIBUIÇÕES PIS E COFINS NA SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA E DA POSSIBILIDADE DE DESCONTO DE CRÉDITOS EXPRESSAMENTE AUTORIZADA NO ARTIGO 3º DAS LEIS

- Relativamente ao PIS e à COFINS a técnica de apropriação de créditos distingue-se do ICMS e do IPI, embora estes últimos também estejam sujeitos à não cumulatividade tal como previsto no texto constitucional. A técnica de apropriação de créditos para posterior desconto, no caso do PIS e da COFINS, é operacionalizada por meio da sistemática denominada "método indireto substrativo".
- Nas duas leis foram fixadas as alíquotas de cada uma das contribuições, sendo, em regra, a do PIS fixada em 1,65% (um vírgula sessenta e cinco por cento) e a da COFINS em 7,6% (sete vírgula seis por cento).
- Por outro lado, foram estabelecidas também pelas mesmas leis as regras relativas ao desconto de créditos no cálculo das duas contribuições.
- Basicamente, poderão ser abatidos créditos, calculados sob os mesmos percentuais acima apontados, sobre o valor de... (a interessada relaciona as hipóteses do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003) Neste sentido e em consequência das previsões legais vigentes, a Manifestante está inserida no contexto da não cumulatividade das contribuições em comento e, por conseguinte, apurou os créditos apontados nas PER/DCOMP's em epígrafe.

DO CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE CREDITAMENTO DO PIS E DA COFINS.

- Aliado à definição acima, a Receita Federal do Brasil também adota o conceito de insumos previsto na legislação do IPI — Imposto sobre Produtos Industrializados — Decreto nº. 7.212/102 — segundo a qual são insumos somente os elementos que entram em contato físico com o produto fabricado e/ou são consumidos no processo de industrialização ou que sofrem transformação durante esse processo, ou seja, as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e os demais bens que são consumidos no processo de industrialização.
- Posteriormente, em 07/2016, mantendo ainda essa conceituação mais ampla, porém, esclarecendo melhor o seu alcance, o CARF se posicionou no sentido

de que "o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril (custo de produção), e, conseqüentemente, à obtenção do produto final", observe-se:...

- Finalmente, no âmbito dos tribunais pátrios, o conceito de insumos, para fins de apropriação dos créditos de PIS e COFINS, também tem sido interpretado de maneira mais ampla, observe-se:...
- Assim, especialmente à luz da legislação federal e da jurisprudência do CARF, não deve ser negado à Manifestante o crédito decorrente dos custos e das despesas de aquisição de bens e serviços caracterizados como insumos necessários à execução de suas atividades.
- Na apuração de créditos, os valores considerados pela Manifestante referem-se a serviços. A Manifestante informa a esta douta autoridade que toda a documentação fiscal relativa à aquisição de tais serviços, bastante volumosa, encontra-se arquivada em armazém preparado para a guarda de tais documentos. E que já está realizando o trabalho de levantamento de todas as notas fiscais que comprovam o seu direito creditório. Tal documentação será juntada oportunamente, assim que finalizado esse trabalho de levantamento.
- Ora, nesta linha de entendimento, é de se afirmar que sobre todos os serviços que deram origem aos créditos da Manifestante, e cujo aproveitamento foi indeferido, houve, sim, incidência das contribuições. Assim, caso as contribuições tenham incidido sobre o serviço tomado, o crédito é permitido - a redação é hialina!
- Tanto é assim que no REsp 1.221.170, afetado como repetitivo, a Seção do Superior Tribunal de Justiça definiu em 22/02/2018, que, para fins de crédito de PIS e Cofins, o conceito de insumo deve ser avaliado considerando a essencialidade ou relevância do bem ou serviço, ou seja, considerando-se a sua necessidade ou a sua importância para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.
- Insurge a Autoridade Fiscal contra a constituição de crédito das contribuições relativas a frete, armazenagem, depreciação de maquinários e outras assemelhadas.
- Todos os itens acima elencados são inerentes e essenciais à atividade da Manifestante e ademais, alguns, tem sua constituição de crédito prevista explicitamente em norma legal.
- Assim, considerando que os serviços tomados viabilizam a execução do objeto social da Manifestante, tais serviços devem sim ser considerados como insumos, uma vez que essenciais à atividade da empresa.
- Portanto, o Despacho Decisório, em claro prejuízo ao direito de defesa da Manifestante, deve ser declarado nulo, vez que em total desacordo com o regular Procedimento Administrativo Fiscal, estabelecido no Decreto 70.235/72.

- Por fim, no caso da necessidade de realização de perícia ou diligência, a Manifestante, em estrita observância ao disposto no artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, desde já indica o seu assistente técnico, Sr. Antonio Paulo Machado, CPF nº 979.608.026-53, contador inscrito no CRC de Minas Gerais sob o nº 76267, com endereço residencial na Rua Grã Pará, 926/1503, Funcionários, Belo Horizonte, CEP 30.150-341 e com escritório profissional na Av. Paulista, nº 807, conj. 1822, Bela Vista, São Paulo/SP, CEP 01311-100.

Ao final, a interessada requer inicialmente a posterior juntada das notas fiscais que comprovam a aquisição dos serviços inerentes e essenciais às suas atividades.

Requer também que a manifestação de inconformidade seja acolhida e julgada procedente, para que reste reconhecido o crédito indicado e, em consequência, lhe seja restituído o crédito requerido.

A intimação sobre a decisão de primeira instância ocorreu pela via eletrônica em 11/04/2022 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 68), sendo o Recurso Voluntário apresentado por meio de protocolo eletrônico em 10/05/2022, pelo qual pediu a reforma da decisão recorrida e o deferimento do pedido de ressarcimento.

Após, o processo foi encaminhado para inclusão em lote de sorteio.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Mérito

Alega a Recorrente que, no exercício de sua atividade principal, adquire produtos para exportação, sendo tais aquisições mercadorias com o fim específico de exportação que não geram crédito de PIS e de COFINS, porém no exercício de sua atividade voltada ao mercado interno, é onerada pelas contribuições.

A Recorrente apresentou pedido de ressarcimento dos créditos de PIS não-cumulativo, apurados no 1º (primeiro) trimestre de 2013, transmitido por meio do PER/DCOMP nº 12286.31495.281217.1.1.11-1726.

A Delegacia de origem concluiu pelo não reconhecimento do direito creditório da Recorrente, sob o fundamento de existirem inconsistências entre os valores informados no PER/DCOMP e os demonstrados no(s) Dacon (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais).

Esclareceu a defesa que o valor e o saldo de crédito informado eram igual a zero nas ficha/linha 06A/24-coluna Receita Não Tributada no Mercado Interno, ficha/linha 06B/18-coluna Receita Não Tributada no Mercado Interno, ficha/linha 06B/18-coluna Receita de Exportação, ficha/linha 14/14 - Crédito de Aquisição no Mercado Interno Vinculado à Receita Não Tributada no Mercado Interno, ficha/linha 14/14 - Crédito de Importação Vinculado à Receita de Exportação e ficha/linha 14/14 - Crédito de Importação Vinculado à Receita Não Tributada no Mercado Interno.

A DRJ de origem julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade por concluir que é descabida a pretensão da interessada de ressarcimento dos créditos apurados em relação a receitas tributadas no mercado interno, uma vez que, ao final de cada trimestre-calendário, havendo saldo credor, o contribuinte pode apresentar pedido de ressarcimento apenas dos créditos vinculados às receitas não tributadas no mercado interno e às receitas de exportação, conforme disposto nas Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º §§ 2º e 3º e Lei nº 11.116, de 2005, art. 16 transcritos a seguir.

Com isso, justificou que os créditos vinculados às receitas tributadas no mercado interno ficam limitados à dedução das contribuições do PIS e da Cofins apuradas.

Em sua defesa, alega a Recorrente que seu crédito total era de R\$ 149.493,35, sendo que, ao realizar a apuração do PIS devido no mês, verificou um débito de R\$ 102.831,52. Assim, de forma equivocada, deduziu o crédito de R\$ 102.831,52 de COFINA (na DACON, identificado como sendo vinculado à receita de exportação). E solicitou o ressarcimento do crédito acumulado de R\$ 40.169,88 (na DACON, identificado como sendo vinculado à receita do mercado interno).

Argumentou que, embora tenha se equivocado no preenchimento da DACON, porquanto nela indicou ter pleiteado o ressarcimento de crédito relativo a aquisições no mercado interno vinculado à receita tributada no mercado interno, fato é que a Recorrente é detentora de um crédito de R\$ 40.169,88 de COFINS, que, na realidade, corresponde a crédito relativo às operações de exportação.

Justificou que aproveitou, na integralidade, o crédito vinculado à receita tributada no mercado interno, e parte do crédito vinculado à receita de exportação. Restou-lhe, por conseguinte, um saldo de crédito vinculado à receita de exportação no valor de R\$ R\$ 40.169,88.

O mesmo ocorreu nas competências de fevereiro e março de 2013, de forma que o valor total do saldo a ser ressarcido, vinculado à receita de exportação, é de R\$ 566.978,17.

Por sua vez, informa que não procedeu à retificação do DACON. Porém, para comprovar o erro material esclarecido, apresentou documentos, referentes aos DACON's do período e referência.

Tendo em vista que a Recorrente não trouxe aos autos a comprovação passível de lastrear seu argumento com relação ao erro material cometido sobre o PER/DCOMP, deve ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil, que atribui o ônus da prova ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito.

Neste sentido, colaciono as decisões abaixo ementadas:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000

RESSARCIMENTO DO IPI. COMPROVAÇÃO

Quando dados ou documentos solicitados ao interessado forem necessários a apreciação de pedido formulado, a demonstrar o direito do contribuinte, ele se obriga a apresentá-los para comprovar o seu direito, caso contrário se sujeita à análise de seu pedido destituída de provas.

ÔNUS DA PROVA

Cabe a defesa do ônus dos fatos que fundamentam o pedido de ressarcimento.

Recurso voluntário negado.

(Acórdão nº 3403-003.392 – PAF nº 13869.000095/00-40 – Relator: Conselheiro Antonio Carlos Atulim)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do Fato Gerador: 20/04/2007

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

(Acórdão nº 9303-007.218 – PAF nº 10840.909854/2011-86 – 3ª Turma da CSRF - Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Possas)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/04/2004

COMPENSAÇÃO. RECOLHIMENTOS INDEVIDOS DE COFINS/PIS. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO DIREITO CREDITÓRIO.

É ônus do contribuinte comprovar a liquidez e certeza de seu direito creditório, conforme determina o caput do art. 170 do CTN, devendo demonstrar de maneira inequívoca a sua existência.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE NEGADO.

(Acórdão nº 9303-002.562 – PAF nº 10120.904658/2009-26 – 3ª Turma da CSRF - Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Possas)

Destaco a fundamentação que embasou o voto condutor do v. Acórdão nº 9303-002.562, de relatoria do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Possas, abaixo reproduzida:

Aqui o ônus probante é daquele que pleiteia o direito creditório, nos exatos termos do art. 333 do CPC. A comprovação de uma das partes de determinado fato ou situação jurídica decorre da distribuição legal do ônus da prova. Há que se **“convencer” o julgador da existência do direito e a parte contrária dos fatos impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do sujeito ativo.**

O que ocorre é a assunção dos riscos de uma decisão desfavorável de quem efetivamente tinha o ônus probatório, ou seja, o encargo jurídico de demonstrar a veracidade de fatos ou a existência de situações jurídicas que ensejassem que os julgadores tomassem uma decisão que lhe fosse favorável. Não há a obrigatoriedade das partes em se produzir a prova. É interesse de ambas as parte em fazê-lo. Mas se o ônus decaí em uma parte e ela não o faz, assume os riscos e as consequências estabelecidos no arcabouço jurídico relacionado àquela matéria.

O ônus da prova não é um dever e nem um comportamento necessário da parte interessada, mas um direito de a parte poder convencer os julgadores acerca da veracidade de suas alegações, aumentando as chances de uma decisão favorável.

In casu, **o titular do direito creditório, em tese, é que tem que provar, por meio de provas suficiente para demonstrar a certeza e liquidez do direito.** A meu ver o contribuinte não se desincumbiu desse ônus.

Destarte, **apenas com a retificação da DCTF não gera direito creditório. Mesmo que haja uma retificação a destempo, o fato é que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem relativizando o entendimento da preclusão tanto da retificação da DCTF quanto ao momento da apresentação de provas, desde sejam provas cabais, necessárias e suficientes.** A prova deve exaurir em si mesma, ou seja, a sua simples apresentação é suficiente para a comprovação do direito, não tendo que se fazer outras averiguações. Reforçando: **quando demonstrado pelo contribuinte, que o seu direito creditório é líquido e certo, tudo em homenagem ao Princípio da Verdade Material, desde que sejam apresentadas as provas necessárias e suficientes para embasar a operação, tem-se relativizado a ocorrência da preclusão temporal.** Nesse sentido, há diversos julgados, tais como:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003

DCTF. RETIFICAÇÃO CONSIDERADA NÃO ESPONTÂNEA EM PROCESSO ANTERIOR. VERDADE MATERIAL.

DCTF retificadora apresentada de forma não espontânea, em virtude de transmissão efetivada após a ciência de despacho decisório de não homologação de compensação, que não reconhecer o direito creditório alegado, viabiliza compensações posteriores, relativas a esse mesmo crédito se for comprovada através dos documentos fiscais competentes em virtude do princípio da verdade material.

DÉBITOS CONFESSADOS. RETIFICAÇÃO. NECESSIDADE DE ESCRITA FISCAL. COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

Eventual retificação dos valores confessados em DCTF deve ter por fundamento, como no caso, os dados da escrita fiscal do contribuinte, para a comprovação da existência de direito creditório decorrente de pagamento indevido (Acórdão 130201.015– 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2004

PER/DCOMP. RETIFICAÇÃO DA DCTF APÓS O DESPACHO DECISÓRIO. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. AUSÊNCIA DE PROVA DO DIREITO CREDITÓRIO. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.

O contribuinte, a despeito da retificação extemporânea da DCTF, tem direito subjetivo à compensação, desde que apresente prova da existência do crédito compensado. A simples retificação, desacompanhada de suporte probatório, não autoriza a homologação da compensação do crédito tributário. Recurso Voluntário Negado. Direito Creditório Não Reconhecido.

(Acórdão 3802001.550– 2ª Turma Especial)

Observe-se que para que seja aceito o direito creditório, ainda que a DCTF não tenha sido retificada espontaneamente, deve ser comprovado de maneira cabal o direito creditório, mediante a comprovação dos valores pagos a maior pela apresentação da contabilidade escriturada à época dos fatos, acompanhada por documentos que a embasam. É dizer, planilha confeccionada pela empresa, desacompanhada de quaisquer outros documentos, não se prestam à finalidade almejada.

Aliás, a consulta ao banco de dados da jurisprudência deste Conselho, demonstra que há diversos pedidos de compensação da Recorrente, que foram denegados pela ausência de prova, como os Acórdãos 3802001.602, 3801001.660, 3801001.659, 3802001.598, 3802001.599, 3802001.593, entre outros. (sem destaques no texto original)

Diante da ausência de novos elementos ou comprovação para afastar a conclusão da Unidade Preparadora, deve ser mantida a decisão recorrida.

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos