



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10925.900822/2012-66  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** 3201-002.313 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de setembro de 2019  
**Assunto** DILIGÊNCIA  
**Recorrente** SADIA S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência à repartição de origem para que o pleito do contribuinte constante destes autos, em face do conceito de insumos definido no Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17/12/2018, seja analisado na repartição de origem, tendo-se em conta o conjunto probatório já produzido nos autos (Dacon, planilhas, dossiê eletrônico, mídias digitais, notas fiscais, parecer técnico e laudo técnico) e demais provas necessárias à aferição do direito creditório, devendo o contribuinte ser intimado para apresentar os demais documentos fiscais comprobatórios, bem como a escrita fiscal correlata, e as memórias de cálculo de todos os créditos pretendidos, inclusive daqueles decorrentes de depreciação de bens do ativo imobilizado.

(documento assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Hélcio Lafetá Reis, Tatiana Josefovich Belisário, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Luís Felipe de Barros Reche (suplente convocado), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Junior. Ausente, justificadamente, o conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira.

## **Relatório**

Trata-se de Pedido de Ressarcimento, cumulado com declaração de compensação, de créditos da Contribuição para o PIS não cumulativa relativos a custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior que não puderam ser deduzidos na forma do inciso I do § 1º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso I do § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

Fl. 2 da Resolução n.º 3201-002.313 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10925.900822/2012-66

Com o objetivo de melhor organizar o trâmite do processo, a Fiscalização formalizou um dossiê digital no bojo do processo eletrônico n.º 10010.004715/0912-85, contendo documentos correspondentes ao crédito sob análise, sendo que as mídias digitais (CD/DVD) vinculadas ao trabalho foram juntadas ao processo n.º 10925.722.271/2012-93 (físico).

A repartição de origem, após intimar o contribuinte para comprovar o crédito, com duas prorrogações de prazo, recebeu apenas parte dos documentos solicitados, fato esse que restringiu a análise fiscal a tais elementos probatórios, conforme atestou o agente fiscal em seu relatório, *verbis*:

Pelas considerações expostas no Relatório deste Despacho (acima), fica evidenciado que a auditoria do direito creditório referente ao PIS 4º trimestre/2004 fica restrita ao exame da documentação entregue pelo contribuinte.

Neste passo, note-se que a única linha do Dacon que poderá ser auditada é a relativa ao crédito vinculados aos Bens do Ativo Imobilizado, cuja memória de cálculo foi devidamente apresentada pelo interessado na planilha denominada “*ITEM 08 – IMOBILIZADO – 4º TRIM\_2008.FINAL*”.

Todos os demais documentos apresentados, **embora necessários** e indispensáveis à análise do direito creditório, **não são suficientes** para comprovar a procedência das outras linhas do Demonstrativo das Contribuições Sociais (Dacon), uma vez que não foram apresentadas as respectivas memórias de cálculo. (e-fl. 112)

Por meio do Despacho Decisório n.º 807, de 22/01/2013, a autoridade administrativa não reconheceu o direito creditório e não homologou a compensação com base nas seguintes constatações:

- a) como a totalidade dos bens do ativo imobilizado foram adquiridos antes de 01/05/2004, glosaram-se os créditos de depreciação com base no art. 31 da Lei n.º 10.865/2004;
- b) por falta de comprovação, foram glosados os créditos informados nas linhas 02, 03, 04, 05, 06, 07 e 18 do Dacon.

Cientificado da decisão de origem, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade e requereu o reconhecimento do direito creditório e o deferimento da realização de diligência/perícia, arguindo o seguinte:

1) diferentemente do alegado pela Fiscalização, comprovara, sim, a origem dos créditos informados nas linhas 02 (bens utilizados como insumos), 03 (serviços necessários), 04 (energia elétrica usada na produção), 05 (despesas com aluguéis de imóveis), 06 (aluguéis de máquinas e equipamentos), 07 (empréstimos/financiamentos junto a pessoas jurídicas) e 18 (crédito presumido da agroindústria) do Dacon por meio de planilha contendo relação das exportações, descrição do processo produtivo e dos insumos correspondentes e notas fiscais de entrada e saída, embora fora do layout requerido pela Administração tributária;

2) no processo administrativo fiscal, deve-se buscar a verdade material, encontrando-se demonstrada nos autos, por amostragem, a utilização dos seguintes insumos: suínos vivos para abate, milho, bexiga, farelo de soja, dianteiro sem osso bovino, amido de mandioca, carne industrial e energia elétrica;

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-002.313 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10925.900822/2012-66

3) necessidade de realização de perícia/diligência, em razão dos aspectos técnicos envolvidos no processo industrial, com especificidades singulares;

4) a conceituação de insumos na não cumulatividade das contribuições inclui custos e despesas necessários ao processo produtivo, não se restringindo ao conceito da legislação do IPI, conforme jurisprudência do CARF;

5) direito a crédito com base na depreciação dos bens do ativo imobilizado independentemente das datas de sua aquisição, tendo sido declarada inconstitucional, pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, a limitação temporal introduzida pelo art. 31, § 1º, da Lei nº 10.865/2004, matéria essa pendente de julgamento no STF em sede de repercussão geral;

6) direito a crédito com aquisições de uniformes, vestuários, equipamentos de proteção, uso pessoal, materiais de limpeza, desinfecção e higienização, em conformidade com as normas da Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde;

7) direito a crédito na aquisição de produtos para movimentação de cargas e embalagens para transporte (pallets de madeira);

8) despesas com frete na aquisição de mercadorias e em sua comercialização, inclusive entre estabelecimentos próprios;

9) direito a crédito na aquisição de combustíveis utilizados na industrialização (GLP, diesel, gás e lenha);

10) direito a crédito na aquisição de ferramentas e materiais usados em máquinas e equipamentos (parafusos, arruela, porca, tubo, correia etc.);

11) direito ao crédito presumido da Lei nº 10.925/2004;

12) direito a crédito decorrente de despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos;

13) direito a crédito na aquisição de produtos para revenda;

14) direito a crédito na aquisição de bens com suspensão das contribuições;

15) direito a crédito na aquisição de insumos com alíquota zero;

16) direito a crédito no consumo de energia elétrica;

17) direito a crédito na aquisição de demais insumos e despesas incorridas que fazem parte do dossiê digital anexo.

O contribuinte trouxe aos autos cópias de notas fiscais de consumo de energia elétrica e de aquisição de alguns insumos.

A Delegacia de Julgamento (DRJ) julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, tendo o acórdão sido ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Fl. 4 da Resolução n.º 3201-002.313 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10925.900822/2012-66

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

#### DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE

É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou ressarcimento e compensação.

#### ANÁLISE DO CRÉDITO. INTIMAÇÃO FISCAL. NÃO ATENDIMENTO. EFEITOS.

O contribuinte, ao não atender à intimação do Fisco para apresentar as informações necessárias à análise do direito ao crédito pleiteado, inviabiliza a apreciação e o reconhecimento deste.

#### DILIGÊNCIA. PERÍCIA.

Em estando presentes nos autos do processo os elementos necessários e suficientes ao julgamento da lide estabelecida, prescindíveis são as diligências e perícias requeridas pelo contribuinte, cabendo a autoridade julgadora indeferi-las.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A decisão da DRJ baseou-se nos seguintes argumentos:

- a) falta de contestação das glosas relativas às despesas de depreciação dos bens do ativo imobilizado;
- b) improcedência da alegação de cerceamento do direito de defesa;
- c) ausência de comprovação do direito pleiteado, não sendo suficiente o Dacon desacompanhado da demonstração da memória de cálculo.

Cientificado da decisão da DRJ em 09/06/2014 (e-fl. 149), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 03/07/2014 (e-fl. 150) e requereu o reconhecimento do direito creditório e o deferimento da realização de diligência/perícia, repisando os argumentos de defesa e se opondo à alegação do julgador de primeira instância de que não teria contestado a glosa das despesas de depreciação dos bens do ativo imobilizado.

Junto ao recurso, o contribuinte trouxe aos autos Parecer técnico do Instituto Nacional de Tecnologia (INT) acerca da essencialidade de “serviços de frete e carreto, de abate e processamento, de inspeção sanitária, de carga e descarga (transbordo), de lavagem de uniformes, de transporte interno e de reforma de paletes e, ainda, dos insumos copolímero etileno octano (polietileno), SP Griller, diversos paletes e SP Big Bag” (e-fl. 195 e seguintes).

Em julho de 2017, o contribuinte trouxe aos autos laudo técnico acerca do seu processo produtivo.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Relator.

Fl. 5 da Resolução n.º 3201-002.313 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10925.900822/2012-66

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de Pedido de Restituição da Contribuição para o PIS apurada na sistemática não cumulativa, acompanhado de Declaração de Compensação, formulados com base nas Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, em relação aos quais permanecem controvertidas as glosas relativas a determinados bens e serviços que, segundo o Recorrente, se aplicam no processo produtivo e se subsumem no conceito de insumo, bem como outros gastos relativos à depreciação de bens do ativo imobilizado, despesas com energia elétrica, transporte etc.

Tanto a Fiscalização quanto a DRJ fundamentaram suas decisões precipuamente na falta de comprovação efetiva dos créditos pleiteados, salvo em relação às despesas com depreciação de bens do ativo imobilizado que tiveram análise própria, tendo as autoridades administrativas considerado insuficientes os elementos probatórios apresentados pelo ora Recorrente.

Destaque-se que, junto à Manifestação de Inconformidade, o contribuinte apresentou umas poucas cópias de notas fiscais de aquisição de energia elétrica e de alguns insumos e, junto ao Recurso Voluntário, parecer técnico acerca da essencialidade de alguns bens e serviços, conforme relatório supra. Três anos depois da interposição do recurso, juntou-se aos autos laudo técnico acerca de seu processo produtivo.

Nesse contexto, nota-se que o Recorrente tenta se desincumbir do ônus da prova que lhe cabe - dado tratar-se de pedido de ressarcimento/compensação - carreando aos autos alguns elementos probatórios, por amostragem e restritos a determinados bens e serviços, se apoiando na alegação da necessidade de realização de diligência/perícia com vistas a se apurar com efetividade todo o direito creditório que alega possuir.

Não se pode ignorar que, no Processo Administrativo Fiscal (PAF), o ônus da prova encontra-se delimitado de forma expressa, dispondo o art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 nos seguintes termos:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas** que possui; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) – Grifei

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Em conformidade com os dispositivos supra, tem-se que o ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de

Fl. 6 da Resolução n.º 3201-002.313 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10925.900822/2012-66

impedimento e, mesmo considerando o princípio da busca da verdade material, em que a apuração da verdade dos fatos pelo julgador administrativo pode, eventualmente, ir além das provas trazidas aos autos pelo interessado, nos casos da espécie ao ora analisado, o crédito pleiteado fora calculado, presume-se, com base na escrituração contábil-fiscal da pessoa jurídica, bem como na documentação fiscal que a embasa, não se vislumbrando, a princípio, razões à sua não apresentação, o mais extensivamente possível, quando do procedimento e do processo fiscais.

Destaque-se que o Recorrente, durante as verificações fiscais, teve duas oportunidades para carrear aos autos os documentos solicitados pela Fiscalização, bem como a primeira e segunda instâncias do processo administrativo fiscal, produzindo, durante todo esse interregno, apenas provas parciais e relativas a apenas parte da controvérsia, considerando que o aprofundamento da análise deveria se dar por meio de diligência ou perícia.

Nem mesmo as memórias de cálculo relativas aos diferentes créditos foram apresentadas, documentos esses imprescindíveis à apuração do direito creditório.

Está-se diante do interesse de um particular a demandar a movimentação da máquina administrativa para suprir uma deficitária produção de provas, em desconformidade com o PAF, bem como os princípios/enunciados da eficiência, do impulso processual, da distribuição do ônus probatório, da isonomia, do duplo grau de jurisdição, da razoável duração do processo, da cooperação etc.

Em casos como esses, a Fiscalização, provavelmente, haverá de suspender a realização de ações fiscais em andamento para efetuar a diligência/perícia, às custas do Erário, ou, em outros termos, às custas de toda a coletividade, pois serão recursos públicos que serão despendidos para atender ao interesse de um particular, a quem a estrutura processual já oferece vários momentos procedimentais e processuais para se desincumbir de seus deveres, precipuamente se se considerar que se está diante de um alegado direito creditório, cuja comprovação depende de documentos e informações que se encontram sob a disponibilidade do Recorrente e que a ele serviram, presume-se mais uma vez, para amparar seu pedido de ressarcimento.

Houvesse no processo administrativo a figura do ônus da sucumbência, indubitavelmente a atuação do interessado seria outra.

Contudo, considerando que em nossa turma já se consolidou, por larga maioria, posicionamento favorável à realização de diligências em casos da espécie, em respeito aos princípios da colegialidade (que deve preponderar sobre a posição minoritária), da segurança jurídica, da utilidade e da eficácia do julgamento, nesse sentido conduzirei o presente voto.

Diante do exposto, voto por converter o julgamento em diligência à repartição de origem para que o pleito do contribuinte constante destes autos, em face do conceito de insumos definido no Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17/12/2018, seja analisado na repartição de origem, tendo-se em conta o conjunto probatório já produzido nos autos (Dacon, planilhas, dossiê eletrônico, mídias digitais, notas fiscais, parecer técnico e laudo técnico) e demais provas necessárias à aferição do direito creditório, devendo o contribuinte ser intimado para apresentar os demais documentos fiscais comprobatórios, bem como a escrita fiscal correlata, e as

Fl. 7 da Resolução n.º 3201-002.313 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10925.900822/2012-66

memórias de cálculo de todos os créditos pretendidos, inclusive daqueles decorrentes de depreciação de bens do ativo imobilizado.

Ao final, deverá ser elaborado relatório fiscal conclusivo quanto à extensão do direito creditório reconhecido, cientificando-se o Recorrente quanto aos resultados apurados, sendo-lhe oportunizado o prazo de 30 dias para se pronunciar, após o quê os presentes autos deverão retornar a este colegiado para prosseguimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis