



**Processo nº** 10950.902303/2015-78  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3401-012.671 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária**  
**Sessão de** 27 de fevereiro de 2024  
**Recorrente** BSBIOS MARIALVA INDUSTRIA E COMERCIO DE BIODIESEL SUL BRASIL S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

**PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. REJEITADA.**

A decisão motivada e que atende aos requisitos legais (Art. 50 da Lei nº 9.784/99), deve ser mantida. Nulidade suscitada, rejeitada.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP****PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDA O PLEITO.**

Cabe ao interessado à prova dos fatos constitutivos de seu direito em pedido de repetição de indébito/ressarcimento, cumulado ou não com declaração de compensação.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencido o Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues que concedia o crédito em relação às notas fiscais de compras apresentadas. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-012.670, de 27 de fevereiro de 2024, prolatado no julgamento do processo 10950.902302/2015-23, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: João Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente). Ausente o conselheiro Renan Gomes Rego, substituído pelo conselheiro João Jose Schini Norbiato.

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigmático.

Trata-se de Recurso Voluntário contra Acórdão que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte, em razão de ausência de provas quanto à origem do crédito requerido pela contribuinte, oriundo de Pis-Pasep/Cofins.

A decisão recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: (...)

PROVA. ÔNUS. CRÉDITO. RESSARCIMENTO.

Tratando-se de pedido de resarcimento de créditos, cujo direito é afirmado pela Manifestante, cabe a ela produzir provas no sentido de demonstrar não só sua existência, mas também o montante específico a ressarcir.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Na origem, a Autoridade Fiscal indeferiu o pedido de resarcimento e, consequentemente não homologou a compensação formalizada pela contribuinte, em especial, tendo em vista que a lei autoriza o resarcimento apenas sobre os custos, despesas e encargos vinculados às receitas exportadas (insumos aplicados na prestação de serviços ou na fabricação da mercadoria exportada).

E que no caso, o crédito indicado pela contribuinte se refere ao valor de revenda/comercialização das mercadorias e não aos custos, despesas e encargos, como preconiza a legislação.

O Recurso Voluntário aviado pela contribuinte está firmado nos seguintes tópicos:

**II.A - PRELIMINAR - IMPOSSIBILIDADE DE MANUTENÇÃO DA INOVAÇÃO PROMOVIDA PELO ACÓRDÃO DA DRJ – 5<sup>a</sup> REGIÃO FISCAL**

**II.B.1 - DO EQUÍVOCO COMETIDO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA AO AFIRMAR QUE O CÁLCULO DOS CRÉDITOS PLEITEADOS FOI EFETUADO COM BASE NO VALOR DE REVENDA DAS MERCADORIAS EXPORTADAS**

**II.B.1 - DA APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS COM BASE NO VALOR DE AQUISIÇÃO DAS MERCADORIAS EXPORTADAS – CUSTO NECESSARIAMENTE VINCULADO À**

**RECEITA DE EXPORTAÇÃO – CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NA LEI N. 10.637/02 E NA LEI N. 10.833/03**

É o breve 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 paradigmático como razões de decidir:

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

Depreende-se dos autos, que na análise do pedido de resarcimento formalizado pela contribuinte, restou indeferido o pleito pelos seguintes motivos:

- a) A contribuinte indicou como valor do crédito da Cofins Não Cumulativa – Exportação apurada no 1º trimestre de 2011, o valor de revenda/comercialização das mercadorias e não dos custos e despesas sobre o processo de industrialização como prescreve o § 3º do art. 6º e art. 5º, respectivamente, das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, e, na IN RFB nº 900/2008; e,
- b) Além da inobservância do preceito legal, não teria a contribuinte entregue planilha demonstrativa ou consolidada de apuração do crédito e com indicação dos insumos, nos termos do art. 11 da IN RFB nº 1015/2010, o que prejudicou o trabalho fiscal.

Firmada na ausência de provas, a negativa ao PER foi mantida pela DRJ, trecho abaixo reproduzido:

(...)

A esse respeito, vale considerar que a Autoridade Fiscal registra expressamente no Termo de Verificação Fiscal que “a empresa não apresentou as referidas planilhas, que são fundamentais para a conferência dos cálculos dos créditos”.

Por sua vez, já no contexto da manifestação de inconformidade, observa-se que a Manifestante alega que o período fiscalizado é extenso e que, para comprovação da existência do seu direito, acosta a comprovação, por amostragem, do acerto no cálculo dos créditos requeridos, utilizando como referência o 3º Trimestre de 2011.

A esse respeito, convém novamente destacar que o crédito objeto do presente processo refere-se ao 1º trimestre de 2011, não ao período utilizado como referência pela Manifestante. Não faz sentido apresentar documentação de trimestre que não seja o sob análise como tentativa de demonstração de que o crédito pleiteado tem procedência.

Saliente-se ainda que o objeto deste processo é um pedido de ressarcimento de créditos perante a Fazenda Pública Federal e consequente compensação. Nesse sentido, tratando-se de direito creditório cuja existência é afirmada pela Manifestante, cabe a ela produzir provas no sentido de demonstrar não só sua existência, mas também o montante específico a ressarcir.

(...)

Pois bem, o primeiro argumento da contribuinte repousa na **nulidade da decisão recorrida** ao defender ocorrência de ‘inovação’ da razão colada pela DRJ para o indeferimento do ressarcimento que contrapõe aqueles postos pela autoridade fiscal em despacho decisório.

Segundo ela, a discussão circunda a base de cálculo do crédito e, nesse sentido teria apresentado documentos, por amostragem, para demonstrar a existência do crédito, no entanto, a DRJ afirma que inexistiu tal comprovação.

A irresignação não prospera.

Como dito anteriormente, um dos fundamentos para que o crédito não fosse reconhecido, ainda pela autoridade fiscal e durante o procedimento fiscal que examinou o PER, foi o não atendimento da intimação para que a contribuinte entregasse documentos contábeis-fiscais e demonstrativos consolidado da operação contendo receita auferida; os custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das vendas com benefício fiscal; os custos, despesas e encargos vinculados às receitas auferidas e de exportação; e, estoque de abertura (art. 11 da IN RFB n.º 1015/2010).

Peço venia para reproduzir trecho:

Em 22/07/2016 a empresa apresentou as DACONs em meio papel e um CD contendo as notas fiscais de insumos/materias-primas do 2º e 3º trimestres de 2011. Por solicitação da fiscalização em 18/08/2016 apresentou as Notas Fiscais de Entrada do mesmo período acima.

No Termo de Início foi solicitado no item 4.2. : "Planilhas, demonstrativos e memórias de cálculo auxiliares utilizados no preenchimento da DACON, em meio digital, conforme art. 11 da IN RFB n.º 1015/2010. As planilhas deverão demonstrar detalhadamente a origem dos créditos pleiteados."

**A empresa não apresentou as referidas planilhas, que são fundamentais para a conferência dos cálculos dos créditos.**

Veja que a contribuinte mesmo ciente da necessidade da entrega dos documentos quedou-se inerte, visto que não cedidos em relação ao 1º trimestre de 2011, período objeto dos autos.

Portanto, além do critério jurídico, a autoridade fiscal também levou em consideração o fático (probatório). Evidente, portanto, inexistir ‘motivo diverso’ introduzido pela DRJ a ensejar preterição do direito de defesa (art. 59 do Decreto n.º 70.235/72), ou até mesmo, vício de legalidade ou arbitrariedade pela DRJ.

Motivada a decisão da DRJ (art. 50 da Lei nº 9.784/99<sup>1</sup>), e, de modo concatenado ao despacho decisório, rejeito a nulidade suscitada pela contribuinte.

**No mérito recursal**, em síntese, a Recorrente reforça que a base de cálculo utilizada para apuração do crédito foi o valor de aquisição junto aos fornecedores dos insumos e que apresentou as notas fiscais das compras.

Foram franqueados os seguintes documentos: notas fiscais e relação de compras efetuadas no 3º trimestre de 2011 para revenda.

A meu ver, a matéria de fundo circunda a prova do crédito, como será notado.

Incontroverso que as contribuições não incidem sobre as receitas decorrentes das operações no mercado externo (art. 6º da Lei nº 10.833/2003 e art. 5º da 10.637/2002), sendo válida a apuração dos créditos pelo contribuinte sobre os custos, despesas e encargos na consecução de suas atividades atreladas a operação de exportação na forma do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, que dispõe:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

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

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

---

<sup>1</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:  
[omissis];

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

Portanto, a cada mês cabe ao contribuinte apurar o valor devido das contribuições e o correspondente crédito sobre os bens e serviços necessários à atividade desempenhada, devendo, ao depois, efetuar o encontro de contas débito-crédito deduzindo os valores encontrados. Restando saldo positivo do crédito, este poderá ser alocado a compensações com outros débitos do contribuinte vencidos ou vincendos, a teor do § 1º dos artigos 6º e 5º das leis das contribuições, infra reproduzido:

**§ 1º** Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Não sendo possível o aproveitamento de todo o crédito na forma acima, a partir daí a legislação autoriza que o saldo credor excedente seja objeto de resarcimento, encerrado o trimestre, segundo o § 2º dos mesmos dispositivos:

**§ 2º** A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu resarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

**§ 3º** O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

Sobre tal hipótese, é dispensável qualquer discussão, porque em nenhum momento constatei impedimento ou restrição ao conceito de insumos

pela autoridade fiscal ou DRJ (entabulado nos pilares legais acima transcritos), como argumento para recusa ao crédito.

A autoridade fiscal sequer examinou os insumos (bens e serviços) adquiridos e aplicados pela contribuinte em seu processo produtivo, e que passíveis de dedução da base de cálculo das contribuições.

Sem que sejam submetidos à análise da autoridade fiscal os documentos que instruem a origem do crédito (notas fiscais, demonstrativo de apuração das contribuições e planilha indicativa dos insumos e aplicação na atividade do contribuinte, por exemplo), resta prejudicado o trabalho fiscal para que seja possível confrontar com os dados informados pelo próprio contribuinte nas fichas 6A e 16A do DACON.

Apenas de posse dos dados poderá a autoridade fiscal indicar eventuais insumos que não alcançam o permissivo do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, dentre aqueles inicialmente considerados pelo contribuinte em seu cálculo.

Até então, para a verificação do pedido de PER/DCOMP são válidas as informações prestadas pelo contribuinte em suas declarações DCTF, DACON e DIPJ, que estão na base de dados da Receita Federal, tão somente.

Nesses casos, uma vez transmitido o Per/DCOMP, os seus dados serão confrontados com as informações fiscais-contábeis fornecidas pelo próprio contribuinte no cumprimento de suas obrigações principal e acessória e que ficam reservadas a Receita Federal. Feito o cruzamento caberá à autoridade fiscal validar ou não o Per/Dcomp.

Reitero os dados constantes no PER/DCOMP e nas declarações DACON, DCTF e DIPJ são fornecidos exclusivamente pelo contribuinte e cruzados para o reconhecimento do crédito e/ou homologação da compensação.

No curso do procedimento, a legislação faculta a autoridade fiscal investigar junto ao contribuinte outros fatos para confirmação da certeza e liquidez do crédito, a saber:

**IN RFB nº 900/2008.**

Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o resarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

**Decreto nº 70.235/72.**

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

**Lei nº 9.784/99.**

Art. 26. O órgão competente perante o qual tramita o processo administrativo determinará a intimação do interessado para ciência de decisão ou a efetivação de diligências.

§ 1º A intimação deverá conter:

[omissis]

VI - indicação dos fatos e fundamentos legais pertinentes.

[omissis]

Os fatos e documentos necessários foram apontados pela autoridade fiscal, em especial, o período fiscalizado, aqui 1º trimestre de 2011. Certificar a higidez do crédito é essencial, aliás, obrigatório e vinculante a autoridade fiscal para a devida concessão, como se verifica na Lei 9.430/96 que trata dos Per/DCOMPS:

Art. 73. A restituição e o ressarcimento de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a restituição de pagamentos efetuados mediante DARF e GPS cuja receita não seja administrada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil será efetuada depois de verificada a ausência de débitos em nome do sujeito passivo credor perante a Fazenda Nacional.

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

[omissis]

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação.

Observe que o legislador delegou ao executivo regular sobre os pedidos de restituição, ressarcimento e compensação e, nessa esteira a Receita Federal elencou os critérios necessários para fruição do crédito das contribuições e atribuiu ao contribuinte o ônus probatório quanto à certeza e liquidez do crédito, por meio de instruções normativas, vigente aos fatos a nº 900/2008, vigente aos fatos:

Art. 27. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas contribuições, poderão ser objeto de ressarcimento, somente após o encerramento do trimestre-calendário, se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados:

[omissis]

Art. 28. O pedido de ressarcimento a que se refere o art. 27 será efetuado pela pessoa jurídica vendedora mediante a utilização do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante petição/declaração em meio papel acompanhada de documentação comprobatória do direito creditório.

[omissis]

§ 2º Cada pedido de ressarcimento deverá:

I - referir-se a um único trimestre-calendário; e

II - ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre-calendário, líquido das utilizações por desconto ou compensação.

§ 3º É vedado o ressarcimento do crédito do trimestre-calendário cujo valor possa ser alterado total ou parcialmente por decisão definitiva em processo judicial ou administrativo fiscal de determinação e exigência de crédito do PIS/Pasep e da Cofins.

§ 4º Ao requerer o ressarcimento, o representante legal da pessoa jurídica deverá prestar declaração, sob as penas da lei, de que a pessoa jurídica não se encontra na situação mencionada no § 3º.

Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

§ 1º Na hipótese de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam os arts. 27 a 29 e 42, o pedido de ressarcimento e a declaração de compensação somente serão recepcionados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) após prévia apresentação de arquivo digital de todos os estabelecimentos da pessoa jurídica, com os documentos fiscais de entradas e saídas relativos ao período de apuração do crédito, conforme previsto na Instrução Normativa SRF Nº 86, de 22 de outubro de 2001, e especificado nos itens "4.3 Documentos Fiscais" e "4.10 Arquivos complementares PIS/COFINS", do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS Nº 15, de 23 de outubro de 2001

O art. 65 acima transcrito condiciona, expressamente, o reconhecimento do crédito indicado em PER/DCOMP à prova de sua higidez.

E assim o fez a autoridade fiscal, como visto. No entanto, a contribuinte trouxe como elementos para a confirmação do crédito buscado notas fiscais de período diverso e planilha incompleta.

Portanto, não fez prova do seu direito a contribuinte.

Importante pontuar que a contribuinte teve outras oportunidades para elucidar os fatos, quando informada da necessidade de provas pela autoridade fiscal no despacho decisório e pela DRJ na decisão recorrida. Mesmo assim, não cuidou de completar o arcabouço probatório, à luz dos

artigos 15 e 16 do Decreto nº 70235/72 e art. 28 do Decreto nº 7.574/2011, nesta fase recursal.

Sem as provas não há como acolher o pleito da contribuinte, considerando que o DACON e PER/DCOMP estão com dados distintos e que a legislação permite a apuração de determinados bens e serviços utilizados na prestação de serviços ou produção de mercadorias à venda, sendo estes, inclusive, os critérios adotados pela autoridade fiscal, ou seja, fático e jurídico.

Os dois critérios estão entrelaçados e, sendo assim, não basta invocar o permissivo legal que, a princípio nos parece razoável, sem, no entanto, provar o seu enquadramento.

Por todo o exposto, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, nego provimento ao Recurso Voluntário.

## Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas 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. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

*(documento assinado digitalmente)*

Marcos Roberto da Silva – Presidente Redator