



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



**Processo nº** 10980.903924/2012-79  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** 3003-002.060 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 17 de novembro de 2021  
**Embargante** BEBIDAS NOVA GERACAO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. EQUÍVOCO NA INDICAÇÃO DO TRIBUTOS OBJETO DO PEDIDO DE RESSARCIMENTO. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DO ACÓRDÃO SEM ATRIBUIÇÃO DE EFEITOS MODIFICATIVOS.

Uma vez comprovada a ocorrência de erro material apto a fundamentar o manejo dos Embargos de Declaração, os mesmos devem ser acolhidos para que seja sanado o vício constante no acórdão. Mera retificação da indicação do tributo objeto do pedido de ressarcimento realizada no voto condutor e na ementa do acórdão embargado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente os Embargos de Declaração, para realizar a devida correção do erro material apontado, sem efeitos modificativos, mantendo, no mérito, o entendimento adotado no Acórdão de Recurso Voluntário de nº 3003-001.254, de 15/09/2020.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ariene d'Arc Diniz e Amaral - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente), Lara Moura Franco Eduardo e Ariene d'Arc Diniz e Amaral (relatora). Ausente o Conselheiro Muller Nonato Cavalcanti Silva.

**Relatório**

Cuida-se de embargos de declaração opostos pela contribuinte, conforme relato de admissibilidade:

“(…) Embargos de Declaração opostos pelo sujeito passivo, ao amparo do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, em face do **Acórdão de Recurso Voluntário de nº 3003-001.254**, de 15/09/2020, proferido pela 3ª Turma Extraordinária da Terceira Seção de julgamento deste CARF.

A Embargante foi cientificada do acórdão embargado em **30/04/2021 (fl. 283)**, **uma sexta-feira**, de modo que, havendo apresentado os Embargos em **07/05/2021 (fl. 285)**, são eles tempestivos, uma vez que apresentados no prazo de 5 (cinco) dias da sua ciência, em conformidade com o que dispõe o § 1º do art. 65 do Anexo II do RICARF, combinado com o art. 5º, parágrafo único, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Alega a Embargante, em síntese:

**DO ERRO MATERIAL: ANÁLISE DE TRIBUTO DIVERSO DAQUELE SOBRE O QUAL SE BUSCA O RECONHECIMENTO DO CRÉDITO**

- O PER/DCOMP nº 32402.82121.081007.1.5.11-7744 busca o reconhecimento do seu direito ao crédito de **COFINS não-cumulativo**, referente ao 2º trimestre de 2007, não de PIS;

**DA OMISSÃO COM RELAÇÃO AO DIREITO DE CRÉDITO SOBRE SERVIÇOS DE CARGA E DESCARGA - DO CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO DO PIS NÃO-CUMULATIVO: TEMAS Nº 779 E Nº 780 DE RECURSO REPETITIVO - DA OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA PELO CARF: NEGATIVA DE VIGÊNCIA AO ART. 62, § 2º DO RICARF**

- Por intermédio do PER/DCOMP nº 32402.82121.081007.1.5.11-7744, objetivou tomada de crédito relativa a serviços de carga e descarga de mercadorias. Em sede de Recurso Voluntário, a embargante esclareceu que o direito ao crédito em comento advém da **essencialidade** do referido serviço, quando examinado globalmente o ciclo produtivo da atividade empresarial exercida pela empresa, constituindo-se como verdadeiro **insumo**.

- **O v. acórdão embargado deixou de observar a ilação tecida pela ora embargante em sede de Recurso Voluntário, na extensão em que se argumenta a necessidade de reconhecimento ao direito de crédito de COFINS não-cumulativo sobre os serviços de carga e descarga de mercadorias**, em razão da sua incontestada adequação ao conceito de insumo, conforme já sedimentado pelo E. Superior Tribunal de Justiça em sede de Recurso Repetitivo (Temas nº 779 e nº 780). O entendimento jurisprudencial sob estudo é vinculante, e sua observância pelo E. CARF é obrigatória, conforme preleciona o artigo 62, § 2º do Regimento Interno. Uma vez que as ilações tecidas pela contribuinte **não foram apreciadas pelo v. acórdão embargado**, referido contexto constitui o inquestionável preterimento ao direito de defesa da contribuinte, conforme previsão do artigo 59, II do Decreto 70.235/1972.

**DA OMISSÃO: CRÉDITOS APURADOS NAS OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO PARA REVENDA E DEVOLUÇÕES: “ÁGUA” E “PREPARAÇÕES COMPOSTAS” CÓDIGOS Nº 22.01 E Nº 22.02 DA TIPI, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO - DA EFETIVA COMPROVAÇÃO DE OCORRÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO NA SAÍDA - NEGATIVA DE VIGÊNCIA AOS ARTIGOS 31, E 59, II, DO DECRETO Nº 70.235/1972 - NEGATIVA DE VIGÊNCIA AO ARTIGO 2º, 38 e § §, E 50, V, DA LEI Nº 9.784/1999 - VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA**

**VERDADE MATERIAL - NEGATIVA DE VIGÊNCIA AOS ARTIGOS 5º AO 8º, DO CPC**

- Por intermédio do PER/DCOMP n.º 32402.82121.081007.1.5.11-7744, buscou-se a tomada de crédito decorrente de operações de aquisição para revenda e devoluções de mercadorias (“água” e “preparações compostas” - códigos n.º 22.01 e n.º 22.02 da TIPI). O crédito nessa extensão foi indeferido por se tratarem de produtos sujeitos ao regime monofásico do PIS e da COFINS, que na revenda possuem previsão de legal de incidência das referidas exações sob alíquota zero, circunstância que via de regra não confere direito de crédito à contribuinte / ora embargante. Por ocasião da interposição de Recurso Voluntário, a ora embargante ressaltou que a tomada de crédito não ocorreu em virtude da aquisição para revenda e/ou devolução.

- Em sede recursal, explicou-se que a apuração de crédito considerou que a saída das mercadorias, sujeitas à alíquota zero, **em verdade foram tributadas, com a efetiva comprovação mediante apresentação da DACON do período, que revela a ocorrência da tributação** (juntada com a Manifestação de Inconformidade). Todavia, o v. acórdão embargado desconsiderou o pleito recursal, indeferindo o crédito sob o argumento de que os produtos monofásicos revendidos a alíquota zero não conferem direito de crédito, e que mesmo que se admita que o crédito se deu sobre saída tributada, supostamente inexistiu a derradeira comprovação do alegado pela recorrente.

- O v. acórdão embargado incorreu em nítida OMISSÃO, visto que deixou de manifestar qualquer ilação decisória acerca do acervo documental apresentado pela ora embargante, documentos que possuem o condão de legitimar o crédito almejado pela ora embargante. Os fragmentos extraídos do v. acórdão são prova cabal de que os documentos carreados ao feito **não foram apreciados pelo v. acórdão embargado**, contexto que constitui o inquestionável preterimento ao direito de defesa da contribuinte.

Os embargos foram admitidos parcialmente, nos seguintes termos:

“A Embargante alega erro material no acórdão embargado, além de omissões quanto ao reconhecimento do direito de crédito sobre os serviços de carga e descarga de mercadorias e quanto à análise do acervo documental que legitimaria o crédito sobre a saída de produtos sujeitos à alíquota zero.

O erro material de fato ocorreu.

É que, apesar de o PER/Dcomp tratar de pedido de ressarcimento/compensação de **crédito da Cofins**, a ementa do julgado (também equívoco houve no próprio relatório do acórdão recorrido) indica tratar-se de **crédito de PIS**. Já os demais temas assim enfrentados por sua Relatora:

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

(...)

Percebe-se, a Relatora enfrentou, de forma inequívoca, o primeiro dos temas suscitados nos embargos, adotando o entendimento de que os **gastos com carga e descarga de mercadorias relacionados à atividade não se enquadram na definição de bens e serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens destinados à venda.**

Não há, portanto, qualquer omissão.

E, no que concerne ao segundo tema proposto nos embargos, além de afirmar a Relatora **a impossibilidade de aproveitamento de créditos decorrentes de aquisições sujeitas**

**ao regime monofásico**, sustentou, em reforço, que a Embargante **não se desincumbiu do ônus probatório de demonstrar o seu direito (alegação de que a saída de tais mercadorias foram submetidas à tributação)**.

A matéria também foi apreciada pela Relatora, que considerou, como visto, insuficientes os documentos acostados aos autos pela Embargante.

Ora, não cabe, em sede de embargos, rediscutir questões já debatidas no acórdão embargado, a pretexto de os fundamentos do julgado conterem omissões. O que há aqui é um mero inconformismo com a decisão, o que não enseja o manejo dos aclaratórios.

Diante do exposto, com base nas razões acima expostas e com fundamento no art. 65, § 3º. do Anexo II do RICARF, **ACOLHO EM PARTE** os Embargos de Declaração opostos, **apenas para seja sanado o erro material quanto à contribuição objeto no pedido de ressarcimento/compensação**.

Encaminhem-se os autos à Conselheira **Ariene d’Arc Diniz e Amaral**, para posterior indicação para a pauta de julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ariene d’Arc Diniz e Amaral, Relatora.

Conforme muito bem posto no despacho que admitiu parcialmente os aclaratórios alegou a contribuinte a existência de erro material tendo em vista a análise de tributo diverso daquele sobre o qual se busca o reconhecimento do crédito - O PER/DCOMP nº 32402.82121.081007.1.5.11-7744 busca o reconhecimento do seu direito ao crédito de COFINS não-cumulativo, referente ao 2º trimestre de 2007, não de PIS, conforme constou do acórdão recorrido. Além disso alegou omissões quanto ao direito de crédito sobre serviços de carga e descarga e sobre créditos apurados nas operações de aquisição para revenda e devoluções.

Tem razão a embargante, no que se refere ao erro material. De fato, constou do acórdão embargado a indicação de apreciação de pedido de ressarcimento de PIS, trata-se de fato de pedido de ressarcimento de Cofins não cumulativo – mercado interno, relativo ao 2º trimestre de 2007.

Neste sentido, voto por acolher os embargos nesta parte, realizando a devida correção, sem efeitos modificativos, mantendo, no mérito, o entendimento adotado no Acórdão de Recurso Voluntário de nº 3003-001.254, de 15/09/2020. Para tanto, transcrevo, a íntegra do acórdão com as correções necessárias:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

COFINS. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE APROVEITAMENTO.

O direito estabelecido para o aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS, na sistemática de não-cumulatividade, deve ser exercido pela pessoa jurídica na forma determinada pela legislação.

#### PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado. A busca pela verdade material não representa remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova, nem pode se dar às custas de regras jurídicas que servem, em última instância, à concretização de princípios importantes do sistema jurídico”

#### CRÉDITOS DO SISTEMA DE NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS DE CARGA E DESCARGA DE MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com serviços contratados de carga e descarga de mercadorias, ainda que sejam necessários para a execução da atividade empresarial, não geram direito a crédito do PIS e da Cofins, por não estarem contemplados dentre os custos e despesas relacionados no art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

#### CRÉDITOS DO SISTEMA DE NÃO-CUMULATIVIDADE. BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA.

Os bens adquiridos para revenda quando sujeitos à tributação monofásica estão dentre as hipóteses vedadas para o aproveitamento do crédito, ainda que na saída desses produtos tenha sido aplicada, indevidamente, alíquota diferente de zero por cento, conforme estipulado pela legislação.

ÔNUS DA PROVA DO CRÉDITO RECAI SOBRE O CONTRIBUINTE. Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito.

#### Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

“Trata o processo de contestação contra o Despacho Decisório, emitido pela DRF em Curitiba, que indeferiu o Pedido de Ressarcimento de Cofins não cumulativo – mercado interno, relativo ao 2º trimestre de 2007, no montante de R\$ 32.622,92, pleiteado por meio do PER nº 32402.82121.081007.1.5.11-7744, e não homologou a compensação pleiteada por meio da Dcomp nº 15489.30548.291107.1.3.11-8639 e 41014.91148.191207.1.3.11-0681 (PAF nº 10980.728621/2012-61).

O indeferimento do pedido deveu-se pela constatação, após a análise do Dacon, documentos e arquivos digitais apresentados, de que, indevidamente:

a) foram incluídas na base de cálculo dos créditos as aquisições de água e preparações compostas, classificadas nos códigos 22.01 e 22.02 da TIPI, por se tratarem de “Bens Adquiridos para Revenda” sujeitos à tributação monofásica;

b) foram utilizados créditos a título de “Serviços Utilizados como Insumos”, relativos a serviços de carga e descarga de mercadorias, já que, por se tratar de empresa comercial, não poderia descontar crédito calculado em relação a custo de serviço contratado; entretanto, como a empresa informou receita de fretes, foi admitido como integrante dos créditos, vinculados exclusivamente às receitas tributadas no mercado interno, o gasto correspondente a esses serviços, utilizando-se do método de rateio proporcional, já que os valores das receitas auferidas de fretes são inferiores às despesas a título de “carga e descarga de mercadorias” e porque esses gastos incidem também sobre as mercadorias objeto da atividade comercial e não somente como insumo do serviço de transporte; e

c) foram considerados créditos de “Devoluções de Vendas” que, além de terem sido demonstrados valores inferiores aos do Dacon, referem-se a devoluções de vendas de produtos monofásicos (água e preparações compostas) que tinham na sua saída, à época, tributação à alíquota zero.

Segundo o relatório fiscal, apurou-se que não remanesceram créditos do PIS/Pasep e da Cofins, no 2º trimestre de 2007, uma vez que os créditos apurados sequer foram suficientes para descontar toda a contribuição devida; no entanto, deixou-se de constituir o crédito tributário, mediante o lançamento de ofício, tendo em vista o prazo decadencial. Os valores da base de cálculo dos créditos comprovados e os admitidos estão relacionados no quadro abaixo:

<b>Bens para revenda - Resumo</b>	<b>Abril</b>	<b>Mai</b>	<b>Junho</b>
Valores informados no DАСON	146.585,16	148.867,28	131.632,91
Base de cálculo demonstrada/confirmada	78.311,32	102.823,95	83.936,27
<b>Exclusões da Base de Cálculo</b>	<b>68.273,84</b>	<b>46.043,33</b>	<b>47.696,64</b>
<b>Serviços utilizados como insumos - Resumo</b>	<b>Abril</b>	<b>Mai</b>	<b>Junho</b>
Valores informados no DАСON	260.000,00	230.000,00	256.000,00
Base de cálculo demonstrada/confirmada	2.802,99	4.213,49	3.418,01
<b>Exclusões da Base de Cálculo</b>	<b>257.197,01</b>	<b>225.786,51</b>	<b>252.581,99</b>
<b>Devoluções de vendas - Resumo</b>	<b>Abril</b>	<b>Mai</b>	<b>Junho</b>
Valores informados no DАСON	14.053,62	15.360,68	11.608,58
Base de cálculo demonstrada/confirmada	6.634,55	7.071,17	5.697,59
<b>Exclusões da Base de Cálculo</b>	<b>7.419,07</b>	<b>8.289,51</b>	<b>5.910,99</b>

Cientificada, a interessada ingressou com Manifestação de Inconformidade, em 20/12/2012, discorrendo, inicialmente, sobre o princípio da verdade material, argumentando que deve ser aplicado ao caso para que seja revista a decisão emitida e reconhecido o crédito pleiteado.

Sobre os créditos relativos a serviços de carga e descarga de mercadorias, argumenta serem indispensáveis na empresa, sendo complementares ao serviço de transporte.

Diz que o transportador poderia ser contratado para também fazer o serviço de carregamento e descarregamento e, nesse caso, o valor estaria embutido no preço do transporte e seria possível o crédito. Por isso, a empresa que contrata tal serviço de carga e descarga a parte não merece ser prejudicada. Ressalta que o CARF em recente manifestação adotou a premissa que o conceito de insumo por correto deveria se aproximar do conceito de despesa trazido pelo IRPJ.

Sobre os créditos relativos a aquisições para revenda e devoluções de água e preparações compostas, argumenta que os créditos foram aproveitados porque também tributou as saídas desses produtos, ainda que de forma indevida. Por isso, entende que não pode ser efetuada uma análise isolada dos fatos, ou seja, efetuar a glosa dos créditos que não deveriam ter sido aproveitados, sem que seja verificada também a questão dos débitos que foram tributados e que não deveriam ter sido, sob pena de uma análise injusta por parte do Fisco.

É o relatório.”

A DRJ manteve o entendimento do despacho decisório, em acórdão assim ementado:

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

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

COFINS. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE APROVEITAMENTO.

O direito estabelecido para o aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS, na sistemática de não-cumulatividade, deve ser exercido pela pessoa jurídica na forma determinada pela legislação.

CRÉDITOS DO SISTEMA DE NÃO-CUMULATIVIDADE. BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA.

Os bens adquiridos para revenda quando sujeitos à tributação monofásica estão dentre as hipóteses vedadas para o aproveitamento do crédito, ainda que na saída desses produtos tenha sido aplicada, indevidamente, alíquota diferente de zero por cento, conforme estipulado pela legislação.

CRÉDITOS DO SISTEMA DE NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS DE CARGA E DESCARGA DE MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com serviços contratados de carga e descarga de mercadorias, ainda que sejam necessários para a execução da atividade empresarial, não geram direito a crédito do PIS e da Cofins, por não estarem contemplados dentre os custos e despesas relacionados no art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.”

Em recurso voluntário contribuinte reiterou os fundamentos da manifestação de inconformidade.

É o relatório

Voto

O presente recurso contém matéria de competência desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo. O recurso é tempestivo. Presentes os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Nas razões do recurso voluntário a contribuinte alega (i) prevalência da verdade material; (ii) que tem direito ao crédito relativo a serviços de carga e descarga de mercadorias, que argumenta serem indispensáveis na empresa, sendo complementares ao serviço de transporte. Diz que o transportador poderia ser contratado para também fazer o serviço de carregamento e descarregamento e, nesse caso, o valor estaria embutido no preço do transporte e seria possível o crédito. Por isso, a empresa que contrata tal serviço de carga e descarga a parte não merece ser prejudicada. Ressalta que o CARF em recente manifestação adotou a premissa que o conceito de insumo por correto deveria se aproximar do conceito de despesa trazido pelo IRPJ; (iii) sobre os créditos relativos a aquisições para revenda e devoluções de água e preparações compostas, argumenta que os créditos foram aproveitados porque também tributou as saídas desses produtos, ainda que de forma indevida.

- Princípio da verdade material

O princípio da verdade material é máxime do processo administrativo fiscal e deve prevalecer sempre que o contribuinte conseguir fundamentar direito alegado em documentação hábil, escrituração contábil e fiscal, amparada pelos respectivos

documentos que lhe dão suporte. O princípio, entretanto, não serve para substituir a ação necessária do contribuinte. Neste sentido é larga jurisprudência deste CARF, a exemplo do acórdão abaixo:

“Acórdão n.º 3003-000.647

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/10/2004 a 31/10/2004 DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. Instaurado o contencioso administrativo, em razão da não homologação de compensação de débitos com crédito de suposto pagamento indevido ou a maior, é do contribuinte o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo. DCTF. ERRO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. A alegação de erro na DCTF, a fim de reduzir valores originalmente declarados, sem a apresentação de documentação suficiente e necessária para embasá-la, não tem o condão de afastar despacho decisório. DCTF. CONFISSÃO DE DÍVIDA. RETIFICAÇÃO. A DCTF é instrumento formal de confissão de dívida, e sua retificação, posteriormente a procedimento fiscal, exige comprovação material. VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA. As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado. A busca pela verdade material não representa remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recaí o ônus da prova, nem pode se dar às custas de regras jurídicas que servem, em última instância, à concretização de princípios importantes do sistema jurídico”.

- Créditos relativos a serviços de carga e descarga

Comungo e adoto como razão de decidir, nos termos regimentais, o entendimento da DRJ sobre o aproveitamento de créditos sobre serviços de carga e descarga de mercadorias, abaixo transcrito

“ Quanto aos gastos com serviço de carga e descarga de mercadorias, cabe assinalar que a autoridade fiscal considerou os créditos relacionados a esses serviços tão somente àqueles vinculados à atividade de transportadora de cargas, utilizando-se do método de rateio proporcional das despesas contratadas, levando-se em conta o valor das receitas auferidas a título de fretes em relação à receita bruta total. Fez-se necessário esse procedimento, devido à inexistência de informação de forma direta dos custos correspondentes a cada uma das atividades; pela indicação de que tais custos incidiam também sobre as mercadorias objeto de sua atividade comercial; e porque o valor dessas despesas apresentavam-se superiores às receitas com a atividade de transporte. Assim, foi considerado, proporcionalmente, o crédito de gastos com carga e descarga que correspondem a insumo do serviço de transporte executado pela interessada.

Já quanto ao crédito correspondente aos gastos com carga e descarga de mercadorias relacionados à sua atividade comercial, percebe-se, de imediato, que não se trata de bens e serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens destinados à venda, contido **no inciso II** do art. 3º, já transcrito anteriormente. Isso porque, nos termos do § 4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF n.º 404, de 2004, considera-se “insumo“, para fins de obter o direito ao crédito no sistema da não-cumulatividade, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, quando utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda. No caso, é evidente que a interessada não fabrica ou produz bens, de forma que possa considerar créditos sobre insumos, como impõe o dispositivo (esses gastos relacionados com a atividade de transporte executada pela contribuinte já foram aproveitados como insumo na prestação de serviços).

Veja-se que o art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, com as alterações posteriores, traz a permissão taxativa em seus **incisos III a X** de aproveitamento de créditos com outros gastos, que não a aquisição de bens para revenda (inciso I) e insumos utilizados na produção (inciso II). Há, isso sim, a autorização expressa para a utilização de crédito decorrente de gastos com frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor (inciso IX), mas nada se referindo a gastos com carga e descarga de mercadorias.

Percebe-se, dessa maneira, que o legislador adotou, para fins de utilização de crédito da contribuição pelo sistema da não cumulatividade, o critério de listar os bens e serviços capazes de gerar crédito e os atrelou a determinada atividade, assim como ao modo de produção, no que respeita à questão do insumo. Está claramente evidenciado que o legislador não pretendeu alargar o conceito de insumo quando se verifica que as Leis nºs 10.637 e 10.833 trataram de incluir, dentre as possibilidades de desconto, os créditos calculados em relação à "energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica", "aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa", "combustíveis e lubrificantes", dentre outros. Ora, essa especificação seria desnecessária se o conceito de insumo fosse tão abrangente, pois, se assim fosse, não haveria necessidade de pontuar esses demais gastos porque, obviamente, eles todos já estariam abrangidos no conceito genérico de insumo, ao entender que são todos aqueles necessários à atividade operacional da empresa e não limitados ao seu processo produtivo.

Assim, embora ciente que os gastos com carga e descarga de mercadorias sejam relevantes e necessários para a manutenção de sua atividade empresarial, como argumenta, estão fora do alcance do conceito de insumo e devem ser tratadas como mera despesa operacional.”

Verifica-se que a própria DRJ reconhece o direito ao creditamento proporcional os dos créditos referentes a prestação do serviço de transporte, atividade secundária da contribuinte, rejeitando o creditamento nas demais hipóteses. Comungo deste mesmo entendimento, considero que não há direito ao creditamento pelo serviço de carga e descarga utilizado na atividade comercial pura da contribuinte em razão de falta de previsão legal em si tratando da não cumulatividade das contribuições.

- Créditos relativos a produtos sujeitos a monofasia para revenda e devolução

A jurisprudência deste tribunal administrativo, com qual concordo e adoto, segue no sentido da impossibilidade de aproveitamento de créditos decorrentes de aquisições sujeitas ao regime monofásico. Neste sentido:

Acórdão nº3402-006.792

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. BENS PARA REVENDA. PRODUTOS SUJEITOS À SISTEMÁTICA MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE.

É vedado o creditamento na aquisição de bens para revenda dos produtos referidos nos §1º e §1A do artigo 2º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nos termos das alíneas "b" dos incisos I dos artigos 3º das referidas leis. Tal disposição não foi revogada pelo artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, pois que não versa sobre hipóteses de creditamento, mas apenas sobre a manutenção de créditos, apurados conforme a legislação específica.

Acórdão nº 3402-006.756

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008 CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. BENS PARA REVENDA. PRODUTOS SUJEITOS À SISTEMÁTICA MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE. É vedado o creditamento na aquisição de bens para revenda dos produtos referidos nos §1º e §1A do artigo 2º da Lei 10.833/2003, nos termos das alíneas "b" dos incisos I dos artigos 3º da referida lei. Tal disposição não foi revogada pelo artigo 17 da Lei n.º 11.033/2004, pois que não versa sobre hipóteses de creditamento, mas apenas sobre a manutenção de créditos, apurados conforme a legislação específica.

Por outro lado, verifico diante da alegação da contribuinte de que submeteu a saída das mercadorias a tributação não lhes aplicando a alíquota zero. A contribuinte apresenta relações e planilhas contendo as descrições das aquisições, todavia não apresenta escrita fiscal e contábil que suporte a alegação de recolhimento indevido.

Em si tratando de compensação tributária, modalidade de extinção do crédito tributário, aceita sob determinadas condições, tem-se em síntese que (i) pressupõe a existência de créditos e débitos do contribuinte; (ii) a compensação deve ser realizada com créditos líquidos e certos; (iii) o ônus da prova incumbe ao contribuinte; conforme o entendimento deste tribunal administrativo muito bem consolidado no voto do Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva, no Acórdão n.º 3003-001.000 (e outros), com o qual concordo e passo respeitosamente a adotar, nos termos regimentais, conforme trecho de voto abaixo transcrito:

#### “2. Sobre Compensação De Créditos Tributários

A compensação - uma das modalidades de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, II, do Código Tributário Nacional - pressupõe a existência de créditos e débitos tributários de titularidade do contribuinte.

Conforme o art. 170 do CTN, a lei poderá atribuir, em certas condições e sob garantias determinadas, à autoridade administrativa autorizar a compensação de débitos tributários **com créditos líquidos e certos do sujeito passivo**:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

A demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário que se almeja compensar é condição *sine qua non* para que a Autoridade Fiscal possa apurar a existência do crédito, sua extensão e, por óbvio, a certeza e liquidez que o torna exigível. Ausentes os elementos probatórios que evidenciem o direito pleiteado pela Recorrente, não há outro caminho que não seja seu não reconhecimento.

Trata-se de regra replicada no inciso VII, §3º do art. 74 da Lei 9.430/1996:

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.

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, **não poderão ser objeto de compensação** mediante entrega, pela sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

VII - o crédito objeto de pedido de restituição ou ressarcimento e o crédito informado em declaração de compensação cuja confirmação de liquidez e certeza esteja sob procedimento fiscal; - Grifado.

De clareza cristalina a regra para compensação de créditos tributários por apresentação de Declaração de Compensação (DCOMP): demonstração da certeza e liquidez. A regra é harmônica com a disposição do CTN sobre o instituto da compensação, conforme asserta o artigo 170.

Nesse contexto, o direito à compensação existe na medida exata da certeza e liquidez do crédito em favor do sujeito passivo. Assim, a comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário mostra-se fundamental para a efetivação da compensação.

Em análise dos autos afere-se que a Recorrente não trás qualquer elemento probatório que conduza à compreensão de que exista de fato direito creditório líquido e certo apto a revelar equívoco no despacho decisório de e-fl. 7.

Há de se recordar o que aduz o art. 967 do Decreto 9.580/2018:

Art. 967. A escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados **e comprovados por documentos hábeis**, de acordo com a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.– grifado.

Caberia à Recorrente, portanto, trazer ao conhecimento deste Conselho sua escrita contábil com as demonstrações dos lançamentos do período de apuração em debate, lastreadas por notas fiscais e/ou documentos idôneos que comprovem a liquidez e certeza do crédito alegado em PER/DCOMP. Não o fazendo, restam inócuas as alegações aventadas neste Apelo.

### 3. Do Ônus da Prova

Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito ou, em situações extremas, demonstrar indícios convergentes que levem ao entendimento de que as alegações são verossímeis. Sobre ônus da prova em compensação de créditos transcrevo entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, a qual me curvo para adotá-la neste voto:

"...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações."

No caso concreto, já em sua impugnação perante o órgão a quo, a Recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido.

A regra maior que rege a distribuição do ônus da prova encontra amparo no art. 373 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1o deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

O dispositivo transcrito é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, vez que a obrigação de provar está expressamente atribuída à Autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de compensação.

As provas devem ser compreendidas como um meio apto a formar convencimento daquele que avalia determinada situação fática. No caso em testilha, o que deve ser elevado ao patamar de prova são quaisquer elementos, aptos a dissuadir o julgador a tomar como verdadeira as alegações enunciadas nos autos.

Regressando aos autos, não existem elementos, provas ou indícios aptos a contrapor a atividade do Fisco ao não homologar a integralidade do crédito pleiteado. **A Recorrente não traz aos autos elementos hábeis a provar certeza e liquidez do crédito alegado, tais como notas fiscais e escrita contábil apta a apurar a base de cálculo da contribuição Cofins do período de apuração discutido.**

Tenho por entendimento que se o contribuinte consegue apurar em sua contabilidade o valor do crédito para transmissão da Dcomp e litigar administrativamente por sua homologação, não há dúvidas que poderia ou pode comprová-lo documentalmente nos autos. Contudo, mesmo com as oportunidades dadas à Recorrente no contencioso administrativo, não trouxe aos autos a *certeza e liquidez* exigidas tanto pelo CTN quanto pela Lei 9.430/1996. Vale destacar que a Recorrente não participou ativamente da instrução processual, quedando-se inerte quanto à produção de provas cujo ônus lhe incumbia, trazendo aos autos documentos sem teor probatório”.

A situação que se verifica nos autos revela que o contribuinte não se desincumbiu do ônus probatório, vez que não trouxe aos autos elementos que demonstrassem a suficiência de crédito a ser utilizado em compensação, exceto as alegações de recolhimento, cópia do DARF, sem contudo, comprovar sua alegação mediante documentação hábil, fiscal e contábil”.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Ariene d'Arc Diniz e Amaral