



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11020.002567/2009-45
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-001.052 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 14 de maio de 2020
Recorrente RUBIFRUT AGROINDUSTRIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS é aquele em que os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) **essencialidade ou relevância** com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) **aferição**, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.

Pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito para o qual pleiteia ressarcimento, restituição ou compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antonio Borges, Lara Moura Franco Eduardo e Muller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

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

Trata o presente processo de análise e acompanhamento de PER/DCOMPs transmitidos pela contribuinte, através dos quais pretendeu o ressarcimento de valores credores de PIS não-cumulativo – exportação relativos ao 1º trimestre de 2008. Tal crédito foi utilizado em uma série de compensações de débitos próprios, também tratadas no presente processo.

Através de *Relatório de Verificação Fiscal e Despacho* a repartição de origem indeferiu o pleito em função da não apresentação da documentação necessária à análise do crédito (relato dos fatos no citado *Relatório*).

Cientificada, a interessada apresentou, através de procuradora, manifestação de inconformidade. Nela, em síntese, registra:

- *O auditor fiscal efetivou uma verdadeira devassa na contabilidade da empresa requerente, com sucessivas requisições, retardando as restituições pleiteadas, descumprindo a ordem judicial, vindo a finalizar os processos, conforme despacho decisório somente em abril de 2010, com mais de 8 (oito) meses de atraso para os pedidos mais antigos e 6 (seis) meses para os pedidos mais recentes.;*

- *Não obstante ter o auditor fiscal um prazo mínimo de 1 ano e 6 meses para analisar os pedidos, finalizou a verificação desconsiderando diversos relatórios, informações, documentos, ou seja, todo material posto a disposição durante todo o período, não foi suficiente para seu convencimento aos créditos, fazendo valer uma posição pessoal de entendimento, contrário inclusive as próprias decisões administrativas da Receita Federal.;*

- quanto à alegação de não atendimento aos requerimentos, afirma que sempre buscou atender aos pedidos, os quais tornaram-se impossíveis de serem atendidos:

1. *Tanto isso é verdade que em resposta ao Termo de Intimação Fiscal de 18 de fevereiro de 2010, restou demonstrada a impossibilidade de atendimento tanto em razão do exíguo prazo concedido (UM DIA), bem como por se tratarem de documentos antigos e que restaram perdidos em incêndio ocorrido em 2004.;*

2. *Ocorre que a requerente entende que já havia atendido todas as informações pertinentes, sendo que não estava sob nenhum Procedimento de Fiscalização para prestar informações alheias à documentação necessária para a análise dos Pedidos de Ressarcimento de PIS/COFINS.;*

3. *Durante toda a fiscalização sofrida, a Requerente se viu obrigada a atender as mais variadas solicitações do Sr. Auditor Fiscal, inclusive inúmeras planilhas, relatórios, documentos, arquivos digitais...;*

4. *Contudo, as últimas solicitações não puderam ser atendidas e por esta razão, TODOS os créditos pleiteados restaram indeferidos.;*

5. *A fiscalização chegou ao absurdo de requerer a apresentação de documentos referentes às importações realizadas no ano de 2001, período já alcançado pela prescrição, diga-se de passagem.;*

6. *Restou nítida a intenção do fiscal de obstruir o direito da contribuinte em ver-se ressarcida dos créditos face ao prazo concedido em juízo, em represália pela Recorrente ter buscado judicialmente seus direitos coagindo o fiscal a analisar em tempo hábil os requerimentos.;*

7. *Diante disso, entende a empresa contribuinte que todos os dados necessários para a análise de seus pedidos encontram-se no processo administrativo, sendo desnecessária qualquer outra diligência.;*

8. *Assim, requer que esta Delegacia de Julgamento reconheça a desnecessidade de apresentação de demais documentos e se digne a analisar o mérito dos pedidos tecidos.*

- *em que pese a falta de análise do mérito, julga a interessada que o indeferimento do pleito teria se dado também em função do habitual entendimento esposado pelo Fisco relativo ao conceito de insumos, que utiliza o critério de desgaste do produto na produção, nos mesmos moldes do conceito de IPI.;*

- *entende que, aplicando esse critério, o Fisco não reconhece os créditos de PIS/COFINS nas despesas de aquisição de GLP e manutenção de empilhadeiras, sendo necessária a reforma dessa decisão, eis que a empresa entende que tem direito ao crédito nos custos utilizados nas empilhadeiras, considerando que as mesmas trabalham*

diretamente e com aplicação no produto, ou seja, na movimentação das maçãs, desde que chegam à produção até o destino final que é a expedição.;

- ainda sob o mesmo critério o Fisco não acata as despesas com combustíveis e lubrificantes destinados ao uso nos tratores. Argumenta que:

Apesar da ausência de fundamentação específica quanto a este indeferimento, em outras oportunidades tais créditos não foram reconhecidos com a alegação de que os mesmos são utilizados nos pomares de produção de maçã, com maçãs prontas e nos pomares ainda em produção, que o direito aos créditos somente poderiam acontecer no momento que os pomares estejam prontos para colher.

Contudo, a produção de maçãs começa desde o plantio das mudas, a manutenção da plantação até gerarem os frutos, ou seja, as maçãs, que após colhidas, são transportadas para o packing, e sujeitadas ao processo industrial, são vendidas.

A empresa entende ter direito a todos os gastos com combustíveis e lubrificantes, necessários a produção dos bens, ou seja, na produção das maçãs, independente de estarem em início de plantação ou já em fase de colheita, formação de mudas, e nas manutenções necessárias aos pomares.;

- também não foram aceitas despesas com itens destinados ao imobilizado (as glosas não fazem sentido, pela atividade atípica da empresa, onde em um primeiro momento parecem desnecessárias, mas na realidade fazem parte do processo produtivo) e materiais de transporte (Os gastos com os materiais de embalagem são necessários e fazem parte da venda do produto. Não são embalagens de apresentação, são necessárias para o acondicionamento do produto, como a empresa poderá vender as maçãs, queijos e derivados, se os produtos não forem bem acondicionados e garantam a integridade do produto até a chegada do cliente?);

- contesta a aplicação do conceito do IPI para a definição de insumo:

1. Jamais poderia se usar o conceito do IPI que só seria aplicável a produtos, cuja materialidade é totalmente diversa de bens e serviços, como as utilizadas na apuração do PIS/COFINS, cuja hipótese de incidência, pode prescindir de coisas.;

2. Não existe lei formal expressa determinando a extensão do conceito de insumo para fins de IPI com aplicação para apuração da não-cumulatividade do PIS/COFINS.;

3. O entendimento do auditor, além de contrariar o entendimento da própria Delegacia a que pertence, também vai contra as decisões administrativas que em outros casos análogos foram julgados favoráveis ao contribuinte, demonstrando que a aplicação do não reconhecimento dos créditos partiu de seu entendimento pessoal, que não é o mesmo entendimento de outras Superintendências da Receita Federal e muito menos do Conselho de Contribuintes.;

- transcreve ementas de várias decisões administrativas que reforçariam sua tese, além de decisão judicial;

Conclui que o relatório de verificação fiscal está eivado de erros, ilegalidades e inconstitucionalidades, indo os conceitos utilizados pelo auditor de encontro às decisões majoritárias da própria Receita Federal. Requer que:

- a) seja julgada procedente a presente manifestação de inconformidade, devendo ser revisto e reformado o Despacho Decisório, reconhecendo-se o direito da empresa;

- b) seja afastada a necessidade de apresentação de demais documentos e informações face à comprovação dos créditos pleiteados, desconsiderando a alegação do Fisco de ausência de atendimento à intimação fiscal, reconhecendo-se o direito da empresa a efetuar os créditos nas despesas utilizadas na produção, ou seja:

- 1) Despesas com empilhadeiras, combustíveis e manutenção, utilizados na movimentação das maçãs;

- 2) Despesas com combustíveis e lubrificantes utilizados nos pomares de maçãs, pelos tratores, que cuidam do plantio, na formação de mudas de maçãs, nas oficinas de máquinas e tratores;
- 3) Despesas com manutenção de máquinas e equipamentos, de bens que são utilizados na produção, como tratores, caminhões, retroescavadeiras utilizados nos pomares para plantação;
- 4) Material de embalagem utilizado nos produtos, como cantoneiras, fitas, etc.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) julgou improcedente a manifestação de inconformidade com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

REGIME NÃO-CUMULATIVO. RESSARCIMENTO. PROVA.

Diferentemente da hipótese de lançamento de ofício em que o Fisco deve comprovar a infração cometida, no caso de pedido de restituição ou ressarcimento, cabe à parte interessada, que pleiteia o crédito, provar que possui o direito invocado.

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado, no qual reproduz, na essência, as razões apresentadas por ocasião da manifestação de inconformidade quanto ao mérito do seu direito creditório.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Antonio Borges, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias, portanto dele toma-se conhecimento.

A recorrente sustenta que o seu direito creditório decorre de créditos nas despesas utilizadas na produção, tais como, Despesas com empilhadeiras, combustíveis e manutenção, utilizados na movimentação das maçãs; Despesas com combustíveis e lubrificantes utilizados nos pomares de maçãs, pelos tratores, que cuidam do plantio, na formação de mudas de maçãs, nas oficinas de máquinas e tratores; Despesas com manutenção de máquinas e equipamentos, de bens que são utilizados na produção, como tratores, caminhões, retroescavadeiras utilizados nos pomares para plantação; Material de embalagem utilizado nos produtos, como cantoneiras, fitas, etc.

O não reconhecimento do direito creditório se deu, conforme relatado na decisão recorrida, em razão do não atendimento do item 2.d do *Termo de Intimação Fiscal* de fls.22/24, relativas aos lançamentos da conta *Caixa Geral* (fl. 39), vinculadas a pagamentos de fornecedores no exterior.

Sobre esse fato ficou assim consignado no RELATÓRIO DE VERIFICAÇÃO FISCAL, às fls. 35/41:

Analisando os arquivos contábeis apresentados pela contribuinte, em especial os lançamentos realizados na conta 'Caixa Geral' constata-se a existência de retiradas de caixa que totalizam R\$ 457.564,95 no período sob análise, sendo as contrapartidas desses lançamentos realizados em conta do passivo de fornecedores do exterior, as quais não apresentavam movimentos em 2007.

(...)

Esta anormal movimentação no Caixa da empresa motivou essa fiscalização a solicitar maiores informações acerca desses lançamentos, principal motivo pelo qual solicitou que a empresa apresentasse o vínculo mercantil com os fornecedores bem como uma simples cópia destes recibos de pagamento. Além disso, em consulta aos sistemas de comércio exterior verificamos que a última transação comercial registrada com os fornecedores ocorreu em 2001, o que aumentou ainda mais a necessidade de esclarecimentos por parte da empresa visto não ser padrão comercial o pagamento de compras ocorrer 7 anos após concluída a operação mercantil. Ora, se efetivamente a empresa está quitando um passivo relacionado a importações ocorridas no passado, por qual motivo negou-se a apresentar os recibos e/ou outra documentação hábil e idônea que comprove a efetividade dos dispêndios ocorridos no ano de 2008?

É função da autoridade fiscal, mediante exame da escrita contábil e dos documentos que suportam a escrita, decidir se a operação tem ou não relação com PIS/COFINS e não o contribuinte. Assim, se a empresa nega acesso à documentação hábil e comprobatória de qualquer operação registrada em sua contabilidade esta autoridade não pode ter a plena certeza de que a operação não tem nenhuma influência sobre os pedidos de ressarcimento solicitados pelo contribuinte. Como distinguir que estes dispêndios estão vinculados à efetiva quitação de uma operação passada e não estão vinculados a uma operação de compra feita margem da escrita com a posterior venda e aquisição de receita/lucro, a qual deveria ser oferecida à tributação?

(...).

A decisão recorrida manteve a decisão prolatada pela repartição de Origem, conforme entendimento abaixo:

A análise do pedido de ressarcimento de créditos da não-cumulatividade do PIS (e da COFINS) compreende, além do cálculo do crédito em si, feito com base nos insumos utilizados, a verificação do valor da contribuição devida no período, apurada no DACON, para que se chegue ao valor ressarcível, resultado da diferença entre ambos.

No caso presente, desejou o Fisco entender as retiradas de caixa para pagamento de fornecedores do exterior, considerando inexistirem operações em um longo espaço de tempo, tendo sido a última transação registrada em 2001. A propósito, não houve requisição de documentos de 2001, sendo o ano citado apenas como, conforme dito, o último registro de transação comercial com os fornecedores destinatários dos valores sacados. Trata-se de dúvida razoável, não tendo a interessada procurado esclarecer os fatos.

Quanto ao *prazo de 1 dia* para atendimento de intimação (fl. 57), ainda que estivesse incorreta a informação do Fisco de que tais dados já haviam sido solicitados verbalmente durante a diligência, dispunha a interessada da chance de apresentar seus argumentos e documentos comprobatórios no momento do exercício do seu direito de defesa, o que não foi feito.

Diferentemente da hipótese de lançamento de ofício, em que o Fisco deve comprovar a infração cometida, no caso de pedido de restituição ou ressarcimento, cabe à parte interessada, que pleiteia o crédito, provar que possui o direito invocado. Assim, ao efetuar o pedido, deve dispor a empresa dos elementos de prova que estejam a sustentar seu pleito.

Entendo que andou bem o julgador de primeira instância.

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

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

(...)

Ou seja, é o contribuinte que toma a iniciativa de viabilizar seu direito à compensação, mediante a apresentação da PERDCOMP, de tal sorte que, se a RFB resiste à pretensão do interessado, não homologando a compensação, incumbe a ele, o contribuinte, na qualidade de autor, demonstrar seu direito.

De igual forma é o entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, nos seguintes termos:

"...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."(grifos meus)

O instituto da compensação está previsto ainda no artigo 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

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.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Assim, o procedimento de homologação de pedido de restituição/ressarcimento/declaração de compensação é efetuado pela autoridade administrativa cujo mister é promover a análise da liquidez e certeza do crédito, com base nos documentos do contribuinte, tendo sempre por norte o princípio da verdade material, decidindo-se quanto à apuração do direito creditório.

Ademais, o direito de constituir o crédito tributário mediante lançamento ex officio não se confunde com o dever da autoridade fiscal de verificar os pressupostos de certeza e liquidez do crédito do contribuinte, objeto de pedido de compensação.

No caso dos autos, o valor a ser ressarcido é determinado pelos créditos passíveis de aproveitamento para fins de apuração das contribuições para o PIS/Pasep e da COFINS no regime não-cumulativo, ou seja, é necessário que autoridade administrativa ateste a regularidade do crédito, por meio da verificação da exatidão das informações prestadas, mediante exame da escrituração contábil e fiscal do interessado.

Conforme jurisprudência majoritária do CARF e da posição firmada recentemente pelo STJ, a comprovação no caso do direito creditório referente a revisão de créditos da não-cumulatividade da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS revela a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade que determinada empresa desempenha.

Nesse contexto, a instrução probatória ganha sensível importância, pois, em cada caso e para cada despesa, deverão ser demonstradas a relevância e a essencialidade dos gastos para atividade empresarial desenvolvida. Em cada caso concreto, a subsunção de um determinado gasto ao conceito de insumos deverá ser pautada pela análise da sua essencialidade e/ou relevância para a atividade produtiva ou de prestação de serviços, levando-se em consideração a natureza da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Não obstante, apesar de não constar nos autos elementos suficientes para ratificar os argumentos apresentados pela recorrente quanto à origem do seu crédito, tais como as notas fiscais de compra e a análise específica no Relatório Fiscal do enquadramento dos alegados créditos, houve uma questão prejudicial ao deferimento do pleito.

O motivo considerado determinante para a autoridade administrativa para indeferir o direito creditório foi o não atendimento à intimação da fiscalização para esclarecer as operações com fornecedores no exterior referentes ao ano calendário de 2008, o que impossibilitou a verificação da apuração da base de cálculo das contribuições do período e a sua influência sobre os pedidos de ressarcimento solicitados pelo contribuinte.

De fato, ao assim proceder, o recorrente gerou uma dúvida razoável sobre o real valor do débito da contribuição, o que, no limite, poderia caracterizar eventual omissão de

receitas, conforme aventado pela fiscalização, não possibilitando a confirmação da base de cálculo reapurada conforme a origem do direito creditório informada. Ou seja, é necessário que a autoridade administrativa ateste a regularidade do crédito, por meio da análise da composição da base de cálculo da Contribuição, para que dela extraia o valor a ser ressarcido.

Mesmo que pudesse fazê-lo em outro momento processual, a recorrente não trouxe no recurso ou indicou nos autos nenhuma documentação que pudesse infirmar as conclusões da autoridade fiscalizadora no Relatório Fiscal/Despacho Decisório, se limitando a apresentar alegações genéricas quanto a improcedência do feito. Igualmente, a mera inércia da requerente não poderia ser suprida por eventual diligência como um meio para remediar a deficiência das provas carreadas pelo sujeito passivo aos autos.

Nos termos do artigo 170 do CTN¹, é autorizada a *compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos* e essa liquidez e certeza é verificada pela autoridade administrativa, a quem cabe essa autorização, podendo o contribuinte contestar tal procedimento caso não concorde com os valores apurados, mediante apresentação de manifestação de inconformidade, preservando, dessa forma, o seu direito de defesa.

Assim, entendo que falta ao crédito indicado pelo contribuinte certeza e liquidez, que são indispensáveis para o ressarcimento e compensação pleiteados, sendo correto o indeferimento do crédito pleiteado e a não homologação das compensações..

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges

¹ 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.