



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 11128.002193/2005-36  
**Recurso n°** 1 Voluntário  
**Acórdão n°** **3802-003.031 – 2ª Turma Especial**  
**Sessão de** 24 de abril de 2014  
**Matéria** PIS/COFINS - Restituição  
**Recorrente** DOW AGROSCIENCES INDUSTRIAL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 06/08/2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DA MATERIALIDADE DO CRÉDITO PLEITEADO PELO CONTRIBUINTE.

Por mais relevantes que sejam as razões de direito aduzidas pelo contribuinte, no rito do pedido de restituição é fundamental a comprovação da materialidade do crédito alegado. Diferentemente do lançamento tributário em que o ônus da prova compete ao Fisco, é dever do contribuinte comprovar que possui a materialidade do crédito.

Em especial, se há diligência concluindo pela inexistência do direito creditório, o esforço do contribuinte deve ser muito maior em confrontar a conclusão da autoridade tributária sobre a documentação analisada.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso voluntário.

*(assinado digitalmente)*

Joel Miyazaki - Presidente da 2ª Câmara/3ª Seção.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra – Redator designado *ad hoc* (art. 17, inciso III, do Anexo II do RICARF/2015).

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Mércia Helena Trajano D'amorim (Presidente), Waldir Navarro Bezerra, Claudio Augusto Gonçalves Pereira, Bruno Mauricio Macedo Curi (Relator) e Francisco Jose Barroso Rios.

O Conselheiro Solon Sehn declarou-se impedido.

Efetuiu sustentação oral pela Recorrente o Dr. Eduardo Borges, OAB/SP nº 153.881.

## Relatório

Preliminarmente, ressalta-se que nos termos do artigo 17, inciso III, do anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF/2015, fui designado como redator *ad hoc* (fl. 2.615), para formalização do respectivo Acórdão, considerando o resultado do julgado, conforme o constante da ATA da respectiva sessão de julgamento.

O contribuinte DOW AGROSCIENCES INDUSTRIAL LTDA. interpôs o presente Recurso Voluntário contra o Acórdão nº 16-037.425, proferido em primeira instância pela 24ª Turma da DRJ de São Paulo I (fls. 2.084/2.089), que julgou improcedente o direito creditório pleiteado pela Recorrente em sede de manifestação de inconformidade, rejeitando-a.

Por bem explicitar os atos e fases processuais ultrapassados até o momento da análise da peça impugnatória, adota-se o relatório elaborado pela autoridade julgadora *a quo*:

*"(...) Trata o presente processo de Pedido de Reconhecimento de Direito Creditório e Restituição de PIS (R\$ 11.763,02) e COFINS (R\$ 54.181,16), incidentes na importação, DI de nº 04/07722933, registrada em 06/08/2004, fls. 10 a 13, indevidamente recolhidos face a alíquota de defensivos agrícolas para tais contribuições terem sido reduzidas a zero, nos termos da Lei nº 10.925/2004, publicada no Diário Oficial da União no dia 26/07/2004 e regulamentado pelo Decreto nº 5.195, destinado exclusivamente a regulamentar o artigo 1º da Lei 10.925/2004.*

*O citado diploma regulamentar, trouxe expressamente a previsão do termo inicial de produção de seus efeitos:*

*Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do dia 26 de julho de 2004.*

*A interessada foi intimada através das intimações nº 051/08, fls. 62/64; intimação nº 45/2010, fls. 185; intimação nº 107/2010, fls. 244/246, a apresentar cópia de todos os livros fiscais, com a escrituração contábil da operação coberta pela Declaração de*

*O pedido foi indeferido através do Despacho de fls.303/304.*

*Ciente do Indeferimento, a interessada apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 309/313, onde em síntese do necessário alegou:*

*- em que pese o costumeiro acerto do Ilmo Julgador, sua decisão não merece prosperar uma vez que existe sim o crédito, conforme se demonstrará;*

*- entende o Ilmo Julgador que os valores pleiteados pela Requerente já foram contabilizados a débito e, assim, restou caracterizado “de forma inequívoca que o interessado já efetuou o desconto de que trata o artigo 15º da Lei nº 10.865/2004”.*

*- cabe destacar que inicialmente os débitos das contribuições foram contabilizados nas contas 376000 e 376001, para PIS e COFINS respectivamente;*

*- em dezembro de 2005, referidos valores foram transferidos para conta 157011, no valor total de R\$ 3.035.510,31 (três milhões trinta e cinco mil quinhentos e dez reais e trinta e um centavos) que correspondem ao montante total das contribuições recolhidas a maior pela Requerente, não só ao pleito deste processo;*

*- cumpre mencionar que referido montante permaneceu contabilizado até hoje na conta 157011;*

*- ocorre que trimestralmente é realizada uma reclassificação contábil onde o saldo da conta 157011 é transferido para a conta 234085;*

*- não assiste razão o Ilmo Julgador ao afirmar que não há como comprovar que os valores contabilizados como de débito foram transferidos para conta 234085;*

*- para que reste incontroversa a existência do direito creditório e assim a restituição, a Requerente acosta a presente manifestação de inconformidade cópia dos Razões das contas 376000 (PIS), 376001 (Cofins), 157011 (impostos em litígio) e 234085 (imposto a compensar) do período compreendido entre dezembro de 2005 a 2011;*

*- resta claro, pelos inúmeros documentos ora anexados, que tais créditos nunca foram utilizados desde o momento em que foram contabilizados pela empresa;*

*- não se pode olvidar que o processo administrativo rege-se pela busca da verdade material, motivo pelo qual, não podem ser poupados esforços para se verificar se a obrigação tributária foi realmente estabelecida;*

*- não sendo suficientes os documentos e esclarecimentos ora apresentados com o objetivo de comprovar a veracidade dos fatos, requer a IMPUGNANTE, desde já, a realização de*

*diligência com intuito de demonstrar a existência do direito ao crédito;*

*- resta cabalmente comprovado que os valores contabilizados a título de PIS e COFINS decorrentes de pagamento equivocado através da DI 04/07722933 não foram utilizados;*

*- requer reconhecido o seu direito creditório no valor de R\$ 65.944,18 (sessenta e cinco mil novecentos e quarenta e quatro reais e dezoito centavos).*

*É o Relatório.*

Indeferida a manifestação de inconformidade apresentada, o órgão julgador de primeira instância sintetizou as razões para a improcedência do direito creditório na forma da ementa que segue:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II*  
*Data do fato gerador: 06/08/2004*

*RESTITUIÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO (PIS/PASEP e COFINS) NA IMPORTAÇÃO PAGA INDEVIDAMENTE.*

*Indefere-se pedido de restituição quando a interessada, a quem cabe o ônus da prova, não instruir o processo com provas de que tenha direito a restituição.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Cientificada acerca da decisão exarada pela 24ª Turma da DRJ de São Paulo I, a Recorrente interpôs o presente Recurso Voluntário (fls. 2.094/2.106), no qual reitera os argumentos apresentados em sua manifestação de inconformidade, solicitando, com base no princípio da busca da verdade material o acolhimento integral de suas razões, reformando a decisão recorrida. Caso não seja esse o entendimento, por entender que a documentação apresentada não seja o suficiente para comprovar o alegado direito, requer a apresentação de novos documentos, esclarecimentos e realização de diligência.

*É o relatório.*

## **Voto**

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, redator *ad hoc* designado para formalizar a decisão (fl. 2.615), uma vez que o Conselheiro Relator Bruno Maurício Macedo Curi, não mais compõe este colegiado e que a respectiva Turma Especial foi extinta, retratando hipótese de que trata o artigo 17, inciso III, do Anexo II, do Regimento Interno deste CARF, aprovado pela Portaria MF no 343, de 09 de junho de 2015.

Ressalvado o meu entendimento pessoal, no sentido de dar a este e a outros processos nessa situação tratamento diverso.

Preenchidos os pressupostos de admissibilidade e tempestivamente interposto, nos termos do Decreto nº 70.235/72, conheço do Recurso e passo à análise das razões recursais.

### ***Do pedido de diligência***

Quanto a possível realização de diligência, é cediço que o pedido é regulado pelo art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, o qual impõe requisitos formais para sua validade.

Contudo, além dos requisitos previstos no art. 16, supra, deve ser analisado pelo julgador se o pedido de realização de diligência é considerado imprescindível à tomada de decisão para julgamento da lide, visto que a realização de diligências tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o deslinde da questão, ou seja, o deferimento de um pedido de diligência, pressupõe a necessidade de se conhecer determinada matéria, que o exame dos autos não seja suficiente para dirimir a dúvida.

Veja abaixo, trecho reproduzido do Acórdão recorrido (grifamos), que a Recorrente foi intimada e, portanto, já teve oportunidade de esclarecer e apresentar toda a documentação necessária (fl. 2.087):

*"(...) A interessada teve a oportunidade de apresentar a documentação necessária através das intimações nº 051/08, fls. 62/64; intimação nº 45/2010, fls. 185; intimação nº 107/2010, fls. 244/246, tendo inclusive solicitado prorrogação de prazo, concedido pela fiscalização".*

As regras do Processo Administrativo Fiscal estabelecem que a impugnação deverá ser instruída com os documentos em que se fundamentar, mencionando, ainda, os argumentos pertinentes e as provas que o reclamante julgar relevantes. Assim, não se configurando nenhuma das hipóteses do § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72, é inadmissível pedido pela juntada posterior de documentos.

Assim, a realização de diligência é prescindível, visto que em relação à questão objeto da lide, o processo já apresenta elementos suficientes para o seu deslinde, razão pela qual, sou pelo seu **indeferimento**.

### ***Das provas nos autos***

O presente caso envolve eminentemente matéria de prova.

Como bem frisado pela Recorrente em suas razões de recurso, o direito material à restituição é incontroverso, e decorre da própria aceitação da retificação da DI, com efeitos retroativos, para 06 de agosto de 2004 (data da ocorrência do fato gerador do imposto de importação).

No entanto, a preocupação esposada pela autoridade administrativa, desde a manifestação de inconformidade perpassando pelas intimações realizadas e pela decisão recorrida, é o fato de que, havendo sido autorizada a retificação da DI para redução da alíquota a zero após a ocorrência da importação, há o risco de a materialidade do crédito – não do direito em tese – já haver sido utilizado, como desconto, na apuração regular do sujeito passivo.

Noutras palavras, torna-se imprescindível verificar se o contribuinte pleiteia duplo benefício (a uma, pelo aproveitamento como desconto na apuração de PIS e COFINS, e a duas, pela restituição surgida com a diminuição retroativa da carga tributária).

Todo o propósito do procedimento de restituição que ora se examina é conferir se houve, ou não, o aproveitamento das aquisições, então tributadas, na apuração do PIS e da COFINS do sujeito passivo.

Em sede recursal, o contribuinte traz diversos argumentos explicativos quanto à migração de saldos entre suas contas contábeis, e junta extratos de seu livro razão analítico para tentar dar mais subsídios de comprovação do seu direito creditório. Entendo, porém, que o livro razão analítico nem seria necessário, desde que houvesse uma explicação razoável para a ausência de registro do direito pleiteado na conta de ativo como impostos a recuperar, à época das intimações realizadas pelo Fisco.

Senão, veja-se abaixo, trecho reproduzido do Acórdão recorrido (grifamos):

*"(...) A interessada teve a oportunidade de apresentar a documentação necessária através das intimações nº 051/08, fls. 62/64; intimação nº 45/2010, fls. 185; intimação nº 107/2010, fls. 244/246, tendo inclusive solicitado prorrogação de prazo, concedido pela fiscalização. (...).*

E o relator prossegue em sua análise, definindo o seguinte ponto como sendo um dos principais motivos do indeferimento do pedido (grifamos):

*"(...) 5. Os valores dos tributos a restituir, por tratar-se de um direito realizável, devem ser contabilizados de acordo as técnicas e princípios fundamentais de contabilidade, e em consonância com as normas da legislação tributária, em conta do Ativo, e nela permanecer até que lhe seja dada outra destinação após a decisão final do pleito.*

*6. Face as contradições apontadas acima não restou comprovado se os valores pleiteados permanecem contabilizados em conta do Ativo e, conseqüentemente, de que não houve a utilização do desconto de que trata o artigo 15 da Lei nº 10.865/2004, motivo pelo qual proponho o INDEFERIMENTO do pedido em questão."*

Vale destacar que é possível, em tese, que o contribuinte, a posteriori, realize reclassificação contábil de valor equivalente ao saldo da época. Ainda que matematicamente o resultado seja o mesmo, em termos fiscais esse procedimento não me parece razoável.

Até para evitar mais essa dúvida acerca do seu direito creditório, era imprescindível que a Recorrente confrontasse o resultado das intimações (despacho de indeferimento), de modo inescapável mostrando que, à época do pedido de restituição, não houve aproveitamento do montante pleiteado. E nessa tarefa ela não me parece ter logrado êxito. Veja-se.

Em seu recurso, a Recorrente aduz o seguinte:

*32. Ocorre que trimestralmente é realizada uma reclassificação contábil onde os saldos da conta 157011 é transferidos para a conta 234085.*

Ora, se trimestralmente há reclassificação contábil da conta 157011 para a conta 234085 (*Impostos a Recuperar*), e considerando que o pedido de restituição foi feito somente em 31/03/2005 (fl 04), parece-me claro que o saldo já deveria estar recomposto quando do pleito inicial.

A própria Recorrente, no entanto, indica que somente em dezembro de 2005 houve transferência de um determinado montante para a conta de impostos a recuperar. No entanto, se esse saldo é decorrente daqueles fatos geradores que motivam o pedido de restituição, tal já não resta imune a dúvidas.

De fato, é importante destacar que a Recorrente afirma em sede recursal que:

*33. Outrossim, para que restasse incontroversa a existência do direito creditório e assim a restituição, a Requerente acostou à manifestação de inconformidade cópia dos razões das contas 376000 (PIS), 376001 (Cofins), 157011 (impostos em litígio) e 234085 (imposto a compensar) do período compreendido entre dezembro de 2005 a 2011.*

*34. Se houvesse sido realizada a diligência fiscal na documentação acostada, as referidas reclassificações teriam sido observadas pela autoridade fiscal responsável, razão pela qual ficaria incontestado que tais créditos nunca foram utilizados desde o momento em que foram contabilizados pela empresa.*

No entanto, se a Recorrente, ao invés de simplesmente juntar seu livro razão analítico buscando uma diligência no processo, tivesse tido a cautela de apresentar a composição das contas contábeis a que se refere no excerto colacionado acima, possivelmente haveria um confronto que suscitasse dúvida ao julgador.

Cabe destacar que, às vésperas da sessão de julgamento, a Recorrente, no decorrer da sustentação oral, apresentou um Laudo de auditoria externa (que se encontra acostado aos autos às fls. 2.152 e seguintes) que tem como função confirmar a existência do indébito, além de detalhar como se deu a movimentação das contas contábeis.

Todavia, o laudo apenas explicita que as diversas movimentações de contas contábeis ocorreram inclusive (e principalmente) após a negativa do pedido inicial, de modo retroativo; além disso, aponta que houve equivocadamente, e por mais de uma vez, o registro de valores em conta de passivo, ao invés de conta de ativo. Trago à baila o seguinte excerto do laudo, que assim sintetiza a questão após já indicar três movimentações de saldos entre contas:

#### *7.5 - Das Reclassificações posteriores*

*A partir de julho de 2006 a Dow promoveu sucessivas reclassificações do crédito pleiteado (indébito), entre as contas de ativo nº 157011 (Impostos em Litígio), 234085 (Impostos a Recuperar) e 235204 (Dep. Judiciais s/ Tributos), sendo que o montante de R\$3.035.510,21 passou a compor o saldo da referida conta15 (Doc. 13).*

*Em setembro de 2006, o saldo da conta 157011, no montante de R\$15.078.592,84, onde estão incluídos os créditos de PIS/COFINS-Importação objetos do presente trabalho, foi reclassificado para conta de ativo nº 234085 (Impostos a Recuperar), passando a compor o saldo da mencionada conta (R\$41.248.352,52).*

*Posteriormente, em outubro de 2006, o montante de R\$15.078.592,84, devidamente destacado na conta nº 234085 (Impostos a Recuperar), foi novamente reclassificado para conta de ativo 157011 (Impostos em Litígio), permanecendo nessa conta até dezembro de 2006. No referido mês, houve nova reclassificação desses valores, passando novamente a integrar o saldo da conta nº 234085 (Impostos a Recuperar).*

*Ato contínuo, em janeiro de 2007 houve nova reclassificação desses valores, passando a serem controlados novamente na conta 157001 (Impostos em Litígio),*

*permanecendo na mencionada conta até março de 2007 e integrando o seu saldo 16.*

*Nesse mês, houve nova reclassificação contábil, sendo os valores novamente transferidos para conta nº 234085 (Impostos a Recuperar).*

*Em abril de 2007 foi realizada nova reclassificação dos citados valores, que foram novamente remanejadas para conta 157011 (Impostos em Litígio).*

O laudo prossegue, após apresentar tabela de cronologia iniciada em dezembro de 2005, com as primeiras movimentações entre saldos de contas:

*(...) Em janeiro de 2012, o saldo da conta nº 157011 (Impostos R\$ 17.975.255,00, no qual estão contidos os créditos ora tratados, por alguns dias, para a conta nº 235200 (Saldo Negativo de CSLL) conta de origem (Impostos em Litígio) logo no início de fevereiro.*

*Em março de 2012, o saldo da conta nº 157011 (Impostos em Litígio) foi transferido para a Conta nº 235204 (Dep. Judiciais s/ Tributos).*

*Neste cenário, desde abril de 2012, a Dow tem movimentado os créditos fiscais que possui entre as contas nº 157011 (Impostos em Litígio) e nº 235204 (Dep. Judiciais s/ Tributos).*

*(...) Por fim, analisamos relatório fornecido pela Companhia contendo a composição da conta 235204 (Dep. Judiciais s/ Tributos), comprovando a manutenção dos créditos de PIS e de COFINS nos registros contábeis da Dow (Doc. 16).*

*Pode-se, depreender, pela movimentação das contas, que os créditos de PIS e de COFINS ora tratados estão contabilizados na conta de ativo nº 235204 (Dep. Judiciais s/ Tributos), não tendo sido escriturada qualquer compensação pela Dow em oportunidades diversas das aqui analisadas, conforme os registros contábeis analisados.*

*Pelo exposto nos itens acima, tendo em vista que os saldos mensais, bem como o final são superiores ao valor do crédito pleiteado, infere-se que este (crédito) está contido no saldo final e não foi utilizado pela Dow.*

Ora, com a devida vênia ao zeloso trabalho desenvolvido no laudo acostado aos autos pela Recorrente, ele apenas retrata a via tortuosa dos créditos pleiteados. Há diversos

equivocos indicados e sucessivas movimentações de saldos entre contas, com a conclusão de que, na existência de saldo a maior, isso é significado que o valor pleiteado (a menor) está contido ali, sugerindo a procedência do pedido.

Não me parece que todos os problemas relativos à demonstração da materialidade dos créditos, já exaustivamente debatidos nos autos, tenham sido resolvidos pelo Laudo Técnico. Sem embargo, entendo que eventual equívoco na contabilização do saldo, ou ainda na movimentação em si, não seriam razão suficiente – consideradas de modo isolado – para negar o pedido do contribuinte. Todavia, a situação sob exame é excepcional, pois há uma série de movimentações entre contas contábeis, feitas para rubricas equivocadas, sem que houvesse um único momento de segurança quanto à adequação do valor e da conta correta.

Isso dificulta deveras a análise da materialidade do crédito. Até porque em último caso o que se tem é, de um lado, uma análise feita à documentação apresentada pelo sujeito passivo, indicando que o crédito pleiteado já foi aproveitado doutra maneira; e, de outro, alegações e um apanhado de documentos fiscais que, de *per si*, não trazem qualquer dado pulsante que ponha em xeque a conclusão da autoridade administrativa.

Assim, entendo que cabe refutar o pleito da Recorrente, por ausência de demonstração da materialidade do crédito.

### **Conclusão**

Ante todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário para NEGAR-LHE provimento, não reconhecendo o direito creditório pleiteado.

Formalizado o voto em razão do disposto no artigo 17, inciso III, do Anexo II do RICARF/2015, subscrevo o presente.

*(assinado digitalmente)*

Waldir Navarro Bezerra – Redator *ad hoc*.