



Processo nº 12585.000359/2011-01

Recurso Voluntário

Resolução nº 3402-003.214 – 3^a Seção de Julgamento/4^a Câmara/2^a Turma Ordinária

Sessão de 27 de outubro de 2021

Assunto DILIGÊNCIA

Recorrente BRASWEY S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO

Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pela conselheira Lara Moura Franco Eduardo.

Relatório

Trata-se de Pedido de Ressarcimento referente a créditos de COFINS no regime não-cumulativo - Exportação, neste processo relativo ao 4º trimestre de 2005, com respectivas compensações a ele vinculadas.

A Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária – Derat/SP emitiu o Despacho Decisório, pelo qual não homologou as compensações por concluir pela inexistência de saldo de crédito passível de ressarcimento.

Cientificada do Despacho Decisório, a Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, julgada improcedente por unanimidade de votos, nos termos do v. Acórdão

proferido pela 4^a Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA, sendo os argumentos de defesa resumidos no respectivo relatório e os fundamentos da decisão sumariados na seguinte Ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS.

Quando a apresentação de documentos comprobatórios do crédito pleiteado perante a Receita Federal do Brasil, inclusive arquivos magnéticos, for demandada pela autoridade fiscal a quem for atribuída a análise desse direito creditório, o atendimento à intimação expedida para esse fim representa condição para o reconhecimento desse direito.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

CREDITAMENTO. INSUMOS. FRETES. DEPRECIAÇÃO. OUTRAS OPERAÇÕES. DEFINIÇÕES LEGAIS.

O direito ao creditamento da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins deve atender às condições específicas estabelecidas na legislação de regência, não podendo ser reconhecido de forma genérica sem que reste devidamente caracterizada a ocorrência da situação prevista em lei como ensejadora do referido direito.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A Contribuinte foi intimada do v. acórdão de primeira instância, apresentando tempestivamente o recurso voluntário, pelo qual pediu o provimento e a reforma da decisão administrativa, para que seja deferido o pedido de ressarcimento e homologadas as compensações vinculadas.

Apresentado o recurso, o processo foi encaminhado para inclusão em lote e sorteio para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Conforme Despacho de Encaminhamento da Derat/SP, o recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

2. Necessária conversão do julgamento em diligência

Conforme relatório, versa o presente litígio sobre Pedido de Ressarcimento de créditos de COFINS no regime não-cumulativo-Exportação, cujas compensações a ele vinculadas não foram homologadas pela DRF de São Paulo em razão de inexistência de saldo credor.

A Recorrente argumentou em recurso voluntário que comprovou seu direito creditório através de diversos documentos da escrita contábil, societária e fiscal (neste último caso, especificamente o DACON), demonstrativos de cálculo da apuração da contribuição ao PIS e da COFINS, do rateio proporcional entre os faturamentos nos mercados interno e externo, composição dos valores do ativo imobilizado que compuseram a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, detalhamentos do ativo imobilizado, energia elétrica e importações, contratos de câmbio, declarações de importação, notas fiscais e guias de arrecadação dos impostos, comprovando a higidez da apuração e arrecadação das contribuições que deram origem ao crédito. Todavia, ao invés de examinar a documentação, a Fiscalização elaborou Termo de Constatação, informando que os arquivos estariam em formato diferente daquele esperado, considerando não atendidas as informações solicitadas.

Em síntese, salientou a Contribuinte que produziu as seguintes provas:

- i) Foram demonstrados os códigos fiscais das operações (CFOPs) oriundos das suas receitas, bem como as respectivas exclusões das bases de cálculos (devoluções, exclusões do IPI, exclusão do ICMS-substituição tributária), e respectivas contabilizações, nas contas de resultado;
- ii) Foram demonstrados os CFOPs e seus respectivos registros nas contas contábeis (contas do Grupo 2102 – FORNECEDORES – NACIONAL), bem como os pagamentos aos fornecedores cujas operações resultaram na aferição dos créditos a serem descontados (contas do Grupo 1102 – BANCO CONTA MOVIMENTO);
- iii) Com relação a armazenagem de mercadorias e fretes nas operações de vendas, foram demonstrados os CFOPs e seus respectivos registros nas contas contábeis (contas do Grupo 2102 – FORNECEDORES – NACIONAL), bem como os pagamentos aos fornecedores cujas operações resultaram na aferição dos créditos a serem descontados (contas do Grupo 1102 – BANCO CONTA MOVIMENTO);
- iv) Com relação aos créditos originados de energia elétrica, foram conciliados os CFOPs respectivos com os registros em contas contábeis específicas (4151.0120-0, 4351.0120-4 e 4551.0120-8), demonstrando a adoção do rateio proporcional entre as despesas de fabricação, administrativas e de vendas, bem como o respectivo pagamento;
- v) Foram demonstradas por meio das contas contábeis as contrapartidas das contas de resultado que serviram de base de cálculo para apuração da contribuição ao PIS e da COFINS;
- vi) Foi demonstrado o critério e comprovado o rateio proporcional das receitas de exportação, considerados os custos, despesas e encargos comuns, dada a relação percentual entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa, e a receita bruta total.

Por fim, sustentou a Recorrente que os documentos exigidos pela Fiscalização não estão previstos nas normas de regência dos procedimentos de apuração da contribuição ao PIS e da COFINS sob o regime não-cumulativo, e muitos dos quais não correspondem a livros, registros e documentos obrigatórios das escritas societária e fiscal, em uma evidente tentativa de criar obstáculos à plena aplicação da sistemática não-cumulativa às receitas auferidas pela Recorrente e aos créditos suscetíveis de serem descontados.

Como destacado pela defesa, na apuração realizada pela DRF foram considerados os valores apresentados no DACON, reconhecendo os créditos originados de despesas de energia elétrica, aluguéis de máquinas e encargos de depreciação do ativo. Com isso, não foram reconhecidos os bens utilizados como insumos e despesas de armazenagens e fretes nas operações de vendas.

A DRJ de origem ponderou pelo ônus probatório da Contribuinte, não sendo possível reconhecer, de forma genérica, as condições específicas que ensejam o direito creditório.

Observou o i. Julgador de primeira instância que foi indicada em Despacho Decisório a seguinte comprovação trazidas aos autos pela Contribuinte:

- Foi identificada divergência significativa entre o valor passível de ressarcimento declarado pela Requerente em seu Dacon relativo ao 4º trimestre/2005 e o requerido no Pedido de Ressarcimento;
- Considerando o que estabelece o art. 24 da Instrução Normativa SRF nº 600, de 2005 (vigente à época da apresentação do pedido), o art. 36 da Lei nº 9.784, de 1999, e o art. 333, inciso I, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, o antigo Código de Processo Civil, cabe à Requerente a obrigação de apresentar elementos comprobatórios do direito de que alega ser titular perante a Fazenda Pública;
- Com relação ao desconto de crédito referente a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, a Requerente foi intimada a apresentar (i) relações pertinentes aos bens com essas características, referentes a cada mês do trimestre sob análise, em que constassem informações acerca do fornecedor, CNPJ, número da nota fiscal (NF), descrição e NCM do produto e valor da nota, e (ii) a descrição do seu processo produtivo informando os principais insumos utilizados em cada etapa. O atendimento se deu mediante apresentação de planilha que mostra resumidamente os valores lançados em cada filial da empresa (Matriz, Pirapozinho, Cambe, Maringá, Campinas, Feira de Sant., Mirassol), não permitindo distinguir quais foram os insumos considerados na base de cálculo. Acrescenta que, sem a descrição do processo produtivo, não seria possível avaliar o direito ao crédito pertinente, ainda que fosse possível distinguir os insumos. Por esse motivo, não foi reconhecido crédito em relação à rubrica em análise;
- Com relação às despesas de frete, pondera que elas só podem gerar direito ao crédito da contribuição para o PIS e da Cofins não-cumulativa quando vinculadas às operações de venda, conforme art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003, que também se aplica à contribuição para o PIS por força do seu art. 15, inciso II. A Requerente foi intimada a apresentar listagem em que constassem, dentre outras informações, o destinatário e o remetente da mercadoria, para que ficasse claro o tipo de operação que compõe a base de cálculo informada (frete na compra, na venda ou entre estabelecimentos). Em resposta foram apresentados arquivos em que são demonstrados resumidamente os valores lançados em cada filial da empresa (Matriz, Pirapozinho, Cambe, Maringá, Campinas, Feira de Sant., Mirassol), não se fazendo possível identificar o tipo de operação, a data de emissão das notas fiscais e as notas fiscais vinculadas. Não se afigurando possível verificar os valores que compõem a base de cálculo para esta rubrica, houve a glosa pertinente;
- Com relação às depreciações consideradas na base de cálculo do crédito, lembra que foi demandado à Requerente que apresentasse planilha discriminando os bens do ativo imobilizado correspondentes, bem como cópia do Livro Razão em que deveriam ser

destacados os bens relacionados na planilha. Afirma, entretanto, que em atendimento foram entregues arquivos que permitiram considerar somente os valores referentes às máquinas e equipamentos nos seguintes montantes: outubro: R\$ 3.166,80; novembro: R\$ 2.464,79, e dezembro: R\$ 2.453,65, e

- Quanto às chamadas “Outras Operações com Direito a Crédito”, registra que apesar de constar na intimação para que fossem discriminadas, nada foi informado a respeito, sendo glosados os valores correspondentes, informados no DACON.

Não obstante as alegações da defesa sobre os documentos já mencionados, da análise do processo, foi possível verificar que, fisicamente, estão nos autos o DACON, Recibos de Entrega de Arquivos Digitais e o Razão Analítico, sendo que tais documentos foram trazidos antes da decisão proferida em primeira instância.

Considerando este litígio versar sobre pedido de compensação, é da Contribuinte o ônus de apresentar as provas necessárias para demonstrar a liquidez do valor informado, aplicando-se a regra do artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil, uma vez que cabe ao autor o ônus da prova quanto ao fato constitutivo de seu direito.

Outrossim, impera sempre atentar ao **Princípio da Verdade Material**, vinculado ao **Princípio da Oficialidade**, uma vez que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade.

Em razão da busca pela verdade material, sempre deverá prevalecer a possibilidade de apresentação de todos os meios de provas necessários para demonstração do direito pleiteado.

Ademais, pelo **Princípio do Formalismo Moderado**, os ritos e formas do processo administrativo acarretam interpretação flexível e razoável, suficientes para propiciar um grau de certeza, segurança, com garantia do contraditório e da ampla defesa.

O formalismo moderado é homenageado pela Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e assim prevê:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

XII - impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;

Art. 29. As atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizam-se de ofício ou mediante impulsão do órgão responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias.

Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

Art. 39. Quando for necessária a prestação de informações ou a apresentação de provas pelos interessados ou terceiros, serão expedidas intimações para esse fim, mencionando-se data, prazo, forma e condições de atendimento.

Parágrafo único. Não sendo atendida a intimação, poderá o órgão competente, se entender relevante a matéria, suprir de ofício a omissão, não se eximindo de proferir a decisão.

E, no mesmo sentido, tratou o artigo 18 do Decreto n.º 70.235/72. Vejamos:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

O Ilustre Doutrinador MEIRELLES (2003, p. 660)¹ assim preleciona:

O processo administrativo deve ser simples, despido de exigências formais excessivas, tanto mais que a defesa pode ficar a cargo do próprio administrado, nem sempre familiarizado com os meandros processuais.

Observo igualmente a necessária atenção aos **Princípios da Finalidade e Razoabilidade** na busca pela verdade material.

Destaco a lição de Leandro Paulsen²:

O processo administrativo é regido pelo princípio da verdade material, segundo o qual a autoridade julgadora deverá buscar a realidade dos fatos, conforme ocorrida, e para tal, ao formar sua livre convicção na apreciação dos fatos, poderá julgar conveniente a realização de diligência que considere necessárias à complementação das provas ou ao esclarecimento de dúvidas relativas aos fatos trazidos no processo.

A verdade material vem sendo corretamente aplicada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como já decidido por este Colegiado em situações análogas, bem como por outras Turmas, a exemplo do **Acórdão n.º 3201-002.518**, proferido pela 1^a Turma Ordinária da 2^a Câmara da 3^a Seção, cuja Ementa abaixo transcrevo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 20/08/2014

ERRO FORMAL PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL PREVALÊNCIA.

Embora a DCTF seja o documento válido para constituir o crédito tributário, se o contribuinte demonstra que as informações nela constantes estão erradas, pois foram por ele prestadas equivocadamente, deve ser observado o princípio da verdade material, afastando quaisquer atos da autoridade fiscal que tenham se baseado em informações equivocadas.

DCTF COM INFORMAÇÕES ERRADAS. TRIBUTO PAGO INDEVIDAMENTE. CRÉDITO EXISTENTE. HOMOLOGAÇÃO DA COMPENSAÇÃO.

A COFINS apurada e recolhida sob a sistemática cumulativa, quando o contribuinte submetia-se a não cumulatividade, em competência cujo saldo de COFINS a pagar, segundo esta sistemática foi zero, consubstancia-se em recolhimento indevido. Crédito apto a ser utilizado em compensação, cuja homologação deve ser reconhecida.

¹ MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro, 28. ed. atualizada. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 660.

² PAULSEN, Leandro. Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 5^a edição, Porto Alegre, Livraria do Advogado.

No mesmo sentido:**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

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

DECLARAÇÃO DE RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO FISCAL. PAGAMENTO A MAIOR QUE O DEVIDO VIA DARF.

Em conformidade com o princípio da verdade material, comprovado nos autos o pagamento a maior que o devido através de Documento de Arrecadação de Receitas Federais DARF, confere-se a recorrente a restituição pleiteada. **(ACÓRDÃO 3001-000.194) (sem destaque no texto original)**

No v. **Acórdão 3001-000.194**, de relatoria do Ilustre Conselheiro Cássio Schappo, a 1^a Turma Extraordinária reconheceu o pagamento nos termos do r. voto, abaixo reproduzido parcialmente:

O que se busca no processo administrativo é a verdade material. Serão considerados todas as provas e fatos novos, ainda que desfavoráveis à Fazenda Pública, mesmo que não tenham sido alegados ou declarados, desde que sejam provas lícitas. Interessa à Administração que seja apurada a verdade real dos fatos ocorridos (verdade material), e não apenas a verdade que é, a princípio, trazida aos autos pelas partes (verdade formal). Acerca da matéria, traz-se o entendimento de Vitor Hugo Mota de Menezes:

Deve ser buscado no processo, desprezando-se as presunções tributárias, ficções legais, arbitramentos ou outros procedimentos que procurem atender apenas à verdade formal, muitas vezes atentando contra a verdade objetiva, devendo a autoridade administrativa promover de ofício as investigações necessárias à elucidacão da verdade material.

Segundo Celso Antônio Bandeira De Mello, a verdade material:

Consiste em que a administração, ao invés de ficar adstrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado, como bem o diz Hector Jorge Escola. Nada importa, pois, que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte ou pelas partes, a administração deve sempre buscar a verdade substancial. (BANDEIRA DE MELLO, 2011, p. 306).

A verdade material é fundamentada no interesse público, logo, precisa respeitar a harmonia dos demais princípios do direito positivo. É possível, também, a busca e análise da verdade material, para melhorar a decisão sancionatória em fase revisional, mesmo porque no Direito Administrativo não podemos falar em coisa julgada material administrativa.

O processo administrativo tem o objetivo de proteger a verdade material, garantir que os conflitos entre a Administração e o Administrado tenham soluções com total imparcialidade. Garante ao particular que os atos praticados pela Administração serão revisados e poderão ser ratificados ou não a depender das provas acostadas nos autos, a princípio sem a necessidade de se recorrer ao judiciário.

Dessa forma, são inerentes ao processo administrativo os princípios constitucionais dentre eles o da ampla defesa, do devido processo legal, além dos princípios processuais específicos, quais sejam: oficialidade; formalismo moderado; pluralismo de instâncias e o da verdade material. (sem destaque no texto original)

Considerando os fundamentos acima e, diante da comprovação trazida aos autos pela defesa antes mesmo de ser proferida a decisão em primeira instância, por cautela aos Princípios da Ampla Defesa e Contraditório, entendo pela necessidade de que a Fiscalização de

origem analise tais argumentos e documentos, possibilitando a correta apuração da certeza e liquidez do respectivo direito creditório.

Por tais razões, nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, **proponho a conversão do julgamento do recurso em diligência**, para que a Unidade de Origem proceda às seguintes providências:

- a)** Analisar os documentos juntados aos autos e, caso entenda necessário, intimar a Contribuinte para apresentar documentos contábeis e fiscais complementares, permitindo a comprovação do direito creditório invocado;
- b)** Elaborar relatório conclusivo sobre as respectivas constatações, confrontando os valores e demais informações que lastreiam os argumentos da defesa, de forma a apurar sobre a validade do crédito pleiteados e o seu montante;
- c)** Intimar a Recorrente para manifestação sobre o resultado da diligência no prazo de 30 (trinta) dias.

Após cumprida a diligência, com ou sem manifestação da parte, retornem os autos para julgamento.

É a proposta de Resolução.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos