



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13807.005551/2005-49  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-011.249 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de junho de 2021  
**Recorrente** KHS INDÚSTRIA DE MÁQUINAS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2005

**DIREITO CREDITÓRIO. PROVA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO**

O reconhecimento do direito creditório pleiteado requer a prova de sua existência e montante, sem o que não pode ser restituído ou utilizado em compensação. Faltando ao conjunto probatório carreado aos autos pela interessada elemento que permita a verificação da existência de pagamento indevido ou a maior frente à legislação tributária, o direito creditório não pode ser admitido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Jorge Lima Abud.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

**Relatório**

Por bem retratar os fatos ocorridos até o presente momento, adoto como parte do meu relatório aquele trazido pelo acórdão nº 16-47.186, da 9ª Turma da DRJ/SP1:

O presente processo, com seu apenso processo 13807.005872/200543, cuida de Declarações de Compensação suportadas em alegados créditos da Contribuição para o

Financiamento da Seguridade Social – Cofins – baseados estes na Lei 10.833/2003, art. 6º, parágrafo 1º – referentes ao 1º trimestre de 2005.

Pelo Despacho Decisório de fls. 77/80, lavrado no âmbito da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo, as compensações não foram homologadas.

Alega-se e discorre-se na Unidade *a quo*, em síntese, no sentido: de que, com o propósito de se analisar o suposto crédito utilizado nas declarações de compensação, a Contribuinte foi intimada a apresentar em 20 dias arquivos digitais em formato determinado pelo Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15, de 23 de outubro de 2001, autenticados através do programa SVA – Sistema Validador de Arquivos Digitais;

de que a Contribuinte pleiteou mais 20 dias, sendo concedido, então, dilação do prazo inicial até o dia 15/06/2010;

de que, em 14/06/2010, a Contribuinte apresentou resposta à intimação relacionando os seguintes documentos: “01 Mídia Digital contendo todas as informações contábeis do ano calendário de 2005 e também as informações fiscais referentes ao período de 01/01/2005 até 31/03/2005” (fl. 38) e “Recibo de entrega dos arquivos solicitados impressos e assinados” (fl. 38), informando ainda que os arquivos estavam sendo entregues “de acordo com o layout do Ato Declaratório Cofis nº 15, de 23 de Outubro de 2001” (fl. 38);

de que, segundo o art. 65 da IN RFB 900/2008, a autoridade competente para decidir sobre a restituição poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito;

de que a Lei nº 9.784/99, em seu art. 36, prevê que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado;

de que não é demais lembrar que o ônus da prova cabe a quem alega, nos termos do inciso I do art. 333 do Código de Processo Civil e, além disso, há os arts. 1º e 2º da IN SRF nº 86/2001, de 22 de outubro de 2001, a qual dispõe sobre informações, formas e prazos relativos à apresentação dos arquivos digitais e sistemas utilizados por pessoas jurídicas;

de que, apesar de a Contribuinte informar que estava entregando a documentação de acordo com o solicitado, verificou-se a impossibilidade de se importar os registros contábeis (itens 4.1.1, 4.1.2, 4.9.2 e 4.9.4 do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15, de 23 de outubro de 2001) através do programa “Contágil”, por conta da não autenticação dos arquivos apresentados através do programa SVA; de que, consequentemente, restou prejudicada a análise dos registros contábeis e seu confronto, necessário, com as informações contidas nos arquivos fiscais;

de que deve-se considerar que a simples informação de valores em DCTF, DIRPJ ou DACTON ou a apresentação de arquivos digitais sem que haja o devido cotejamento com a escrituração contábil não é suficiente para se comprovar a existência do direito creditório alegado;

de que vale destacar que o “Contágil” é um programa homologado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para análise de dados de arquivos digitais contábeis e fiscais (no padrão do ADE Cofis nº 15/2001, no presente caso), a fim de se apurar a consistência dos valores de crédito pleiteados nas Declarações de Compensação, dentre outras funções;

de que, acrescenta-se, o artigo 10 da Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992, determina que constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação,

malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres de órgão da Administração Direta Federal, e notadamente conceder benefício administrativo ou fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie ou agir negligentemente na arrecadação de tributo ou renda; e

de que, diante do atendimento insatisfatório à intimação, tem-se inviabilizado exame essencial à apuração do crédito da Cofins sob regime não cumulativo utilizado para compensar débitos administrados pela RFB.

Contra o aludido Despacho Decisório foi interposta a Manifestação de Inconformidade de fls. 88/97 na qual argumenta-se, em síntese, no sentido: de que a Manifestante adquire matériaprima, produtos intermediários e material de embalagem para aplicação na industrialização de seus produtos, os quais são, na sequência, comercializados no mercado interno ou exportados;

de que, assim, faz jus aos créditos de COFINS, apurados mês a mês, relativos às vendas efetuadas para o mercado externo, sendo referido crédito passível de compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, conforme prevê expressamente o art. 6º, parágrafo 1º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003;

de que, em 28 de julho de 2005, apresentou Declaração de Compensação, apontando crédito de COFINS Mercado Externo, para quitação de IRPJ e CSSL sobre estimativa mensal;

de que, em 31 de agosto de 2005, apresentou nova Declaração de Compensação também para a quitação de IRPJ e CSSL sobre estimativa;

de que os valores de crédito de COFINS Mercado Externo foram gerados no primeiro trimestre de 2005, especificamente nos meses de janeiro, no exato montante de R\$ 241.296,11, de fevereiro, no exato montante de R\$113.177,29, e de março, no valor de R\$ 333,766,87;

de que os referidos créditos constam do DACON relativo ao primeiro trimestre de 2005 e, ainda, podem ser confirmadas pela documentação acostada pela ora Manifestante, na qual é possível apurar todas as linhas utilizadas para composição do referido crédito;

de que é certo que o direito creditório poderá ser averiguado pela autoridade administrativa, que poderá solicitar ampla documentação à Contribuinte, que deverá de pronto fornecê-la;

de que, porém, condicionar o direito ao crédito, apenas e tão somente, à apresentação de arquivos digitais que passaram a se tornar obrigatórios após a compensação efetuada e ainda desprestigiar qualquer outra forma de prova da existência do crédito, mostra-se atentatório a princípios como do contraditório, ampla defesa, verdade material e mesmo da moralidade administrativa;

de que que a autoridade administrativa apenas e tão somente não reconheceu os créditos apontados ainda no ano de 2005 em razão de os arquivos digitais não terem sido autenticados pelo programa SVA;

de que não é a autenticidade digital de um arquivo que faz gerar o direito creditório; este é gerado nas operações da Contribuinte, devidamente demonstradas nos registros contábeis; tais provas, sim, são as suficientes e necessárias para a demonstração da adequação do crédito utilizado;

de que a partir de 01/02/2010 as empresas com crédito de PIS e COFINS devem apresentar pedido de ressarcimento e compensação tão somente após a apresentação de arquivos digitais com dados dos documentos de entrada e saída dos períodos de

apuração correspondentes; isto em razão do que determina a Instrução Normativa nº 981/2009;

de que as declarações de compensação debatidas no presente foram apresentadas pela Manifestante ainda em julho e agosto de 2005; assim, quase 05 (cinco) anos antes da entrada em vigor dos dispositivos que determinavam a obrigatoriedade de apresentação prévia dos arquivos digitais;

de que não se nega que a mencionada instrução normativa concedeu à autoridade fiscal a opção de condicionar o recolhimento do crédito à apresentação do arquivo digital; inclusive, assim procedeu a autoridade no caso em questão;

de que, nos termos do que foi exposto à época da intimação para a apresentação do arquivo digital, a Manifestante não dispunha dos referidos arquivos digitais, inclusive porque o gerenciador de seu sistema (SAP) não possuía mecanismos para a sua disponibilização; *“Inclusive, estimasse que tão somente ao final do ano corrente tais arquivos poderão ser gerados, quando, certamente, em sendo necessário, poderão ser apresentados”* (fl. 94);

de que, por essa razão, a Manifestante apresentou, por ocasião da intimação, os arquivos digitais disponíveis, os quais demonstram a existência do crédito, sem a validação, porém, do SAV;

de que é claro, porém, que o crédito a que tem direito a Manifestante, em razão de dispositivos legais legítimos, baseados inclusive em ditames constitucionais, não pode ser vedado pela simples falta de uma validação determinada por instrução normativa, editada inclusive em momento futuro ao da sua pretendida aplicação;

de que os créditos estão devidamente lançados em seu DACON, sendo que a composição dos valores pode ser confirmada pela, conforme diz, “documentação anexa, qual seja, planilhas de cálculo da contribuição em cada mês (doc. VII), nas quais há a demonstração da composição das receitas tributáveis, das isenções e exclusões, das deduções cabíveis, e ainda, dos créditos a descontar, presumido, ajustes, e utilizados” (fl. 95), afirmando que *“A documentação de suporte de todos os lançamentos seguem como anexos das planilhas em comento”* (fl. 95);

de que verifica-se, portanto, que não há qualquer possibilidade de dúvida da existência efetiva das contribuições para o financiamento da seguridade social COFINS que se pretendeu aproveitar, através das declarações de compensação não homologadas;

de que, necessária, portanto, a modificação da decisão proferida, a qual condiciona a homologação das compensações à apresentação de arquivo digital validado, em que pese restar clara a existência dos créditos e a adequação das compensações efetuadas;

de que a própria legislação, ou seja, art. 6º, parágrafo 1º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, determina de forma expressa que a Contribuinte que efetua venda para o exterior tem direito à compensação da COFINS, para que seja devidamente aplicável o princípio da não cumulatividade da aferida contribuição;

de que dito direito à compensação, portanto, não pode ser amesquinhado pela autoridade administrativa, em razão da simples justificativa de que não foi apresentado arquivo digital validado;

de que *“a Lei nº 9.430/96 autoriza a compensação de tributos de espécies diversas, desde que, nos termos do art. 74, haja pedido formulado pelo contribuinte para que utilizasse os créditos decorrentes de pedidos de restituição ou ressarcimento”* (fl. 96);

de que referido dispositivo foi na sequência alterado pela Lei nº 10.637/2002, vigente à época das compensações efetuadas pela Manifestante, passando a prever a

obrigatoriedade de apresentação de declaração de compensação, com a informação dos créditos utilizados e dos débitos compensados, os quais seriam extintos sob condição resolutória;

de que, seguindo a referida regulamentação da matéria, a Manifestante apresentou as Declarações de Compensação;

de que a manutenção do despacho decisório mostra-se atentatória à busca da verdade material que deve gerir os procedimentos administrativos; e

de que o não reconhecimento do exposto e a manutenção da não homologação das compensações certamente ocasionará cerceamento ao direito de defesa e restrição ao amplo contraditório.

É o relatório.

A decisão da qual foi retirado o relatório acima negou provimento à manifestação de inconformidade da contribuinte, por unanimidade, recebendo a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano calendário: 2005

DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO.

Fica configurado o respeito a ampla defesa e ao contraditório quando o contribuinte é regularmente cientificado do despacho decisório, sendo-lhe possibilitada a apresentação de manifestação de inconformidade no prazo legal contra motivada decisão que por conta de atendimento parcial ou desatendimento a intimação expedida pela autoridade fiscal não vem a homologar compensação.

DIREITO CREDITÓRIO. LIQUIDEZ E CERTEZA.

A comprovação da existência de direito creditório líquido e certo é inerente à certificação da legítima e correta compensação. Intrínseco à apreciação da restituição e subjacente ao exame da compensação existe uma pretensão creditória no mesmo montante do valor que se quer restituído ou compensado, cabendo ao contribuinte provar sua legitimidade.

INTIMAÇÃO DESATENDIDA.

O processo não pode culminar em decisão favorável ao sujeito passivo quando o mesmo se furta a atender plenamente a intimação fiscal tendente à certificação da liquidez e certeza do crédito alegado. O postulante de direito creditório deve apresentar os livros fiscais e contábeis, arquivos digitais validados/autenticados e demais documentos ou esclarecimentos solicitados pelo Fisco, necessários à análise do direito creditório reivindicado, sob pena de ter contra si decisão de caráter denegatório.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada com a mencionada decisão a recorrente interpôs recurso voluntário onde repisa os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade, alegando existirem provas de seu direito creditório.

Passo seguinte o processo foi remetido ao E. CARF para julgamento e distribuído para minha relatoria.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, trata de matéria de competência dessa Turma, motivo pelo qual passa a ser analisado.

O presente processo tem por objeto o pedido de compensação realizado pela contribuinte que, em tese, não teria sido o direito creditório que embasaria o pedido comprovado, uma vez que não teria sido atendida a intimação para entrega de documentos digitais pela recorrente.

A recorrente alega em manifestação de inconformidade que, em que pese os documentos entregues em meio digital não servirem para a constatação de seu direito creditório, conforme informado pela autoridade fiscal, tais créditos efetivamente existiriam, fazendo juntar aos autos vários documentos.

Entretanto, entendo que não merece guarida as alegações da recorrente.

Conforme se observa do Termo de Intimação Fiscal nº 91/2010 (e-fls 34), recebido pela recorrente na data de 10/03/2010, foi dada a mesma a informação, de forma expressa, de como deveriam ser disponibilizados os documentos requeridos pela fiscalização, observe-se:

---

**TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 91 / 2010**

---

Para dar prosseguimento à apreciação dos presentes processos administrativos, no exercício das funções inerentes ao cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, e nos termos dos artigos 318, 431 e 432 do Regulamento do IPI (Dec. nº 4.544/2002) c/c art. 927 e 930 do Regulamento do Imposto de Renda (Dec. nº 3.000/99), fica o contribuinte acima identificado, **INTIMADO** a prestar, **no prazo máximo de 20 (vinte) dias**, contados da data de recebimento desta, as seguintes informações/esclarecimentos:

➤ **Apresentar em meio CD/DVD os arquivos digitais abaixo relacionados, no formato determinado pelo Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15, de 23 de outubro de 2001, autenticados através do programa SVA – Sistema Validador de Arquivos Digitais:**

Do despacho decisório que indeferi a homologação pleiteada pela recorrente, extrai-se os seguintes excertos:

**FUNDAMENTAÇÃO**

8. Segundo o art. 65 da IN RFB nº 900/2008, a autoridade competente para decidir sobre a restituição poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, *in verbis*:

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

9. A Lei nº 9.784/99, em seu art. 36, prevê também que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, como segue:

*"Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei."*

Processo nº 13807.005551/2005-49

(continuação)

10. Não é demais lembrar que o ônus da prova cabe a quem alega, nos termos do inciso I do art. 333 do Código de Processo Civil, abaixo transcrito:

*"Art. 333 - O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;"*

11. Além disso, a IN SRF nº 86/2001, de 22 de outubro de 2001, que dispõe sobre informações, formas e prazos para apresentação dos arquivos digitais e sistemas utilizados por pessoas jurídicas, expõe:

*"Art. 1º As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal (SRF), os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária."*

*Parágrafo único (-)*

*Art. 2º As pessoas jurídicas especificadas no art. 1º, quando intimadas pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal, apresentarão, no prazo de vinte dias, os arquivos digitais e sistemas contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras. (grifou-se)"*

12. Retornando ao presente caso, apesar de o contribuinte informar à fl. 37 que estava entregando a documentação de acordo com o solicitado na Intimação Fiscal nº 91/2010, verificou-se a impossibilidade de se importar os registros contábeis (itens 4.1.1, 4.1.2, 4.9.2 e 4.9.4 do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15, de 23 de outubro de 2001) através do programa "Contábil", por conta da não autenticação dos arquivos apresentados através do programa SVA.

13. Consequentemente, restou prejudicada a análise dos registros contábeis e seu confronto, necessário, com as informações contidas nos arquivos fiscais.

14. Deve-se considerar que a simples informação de valores em DCTF, DIRPJ ou DAFON ou apresentação de arquivos digitais fiscais sem que haja o devido cotejamento com a escrituração contábil não é suficiente para se comprovar a existência do direito creditório alegado.

15. Vale aqui destacar que o "Contábil" é um programa homologado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para análise de dados de arquivos digitais contábeis e fiscais (no padrão do ADE Cofis nº 15/2001, no presente caso), a fim de se apurar a consistência dos valores de crédito pleiteados nas Declarações de Compensação, dentre outras funções.

16. Acrescente-se ainda que o artigo 10 da Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992, determina que constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres de órgão da Administração Direta Federal, e notadamente conceder benefício administrativo ou fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie; ou agir negligentemente na arrecadação de tributo ou renda.

17. Ante o exposto, diante do atendimento insatisfatório à intimação, tem-se inviabilizado exame essencial à apuração do crédito da Cofis sob regime não cumulativo utilizado para compensar débitos administrados pela RFB. Consequentemente, as declarações de compensação apresentadas, vinculadas ao crédito em questão, devem ser consideradas não homologadas.

Pois bem. A forma de apresentação de documentos à fiscalização é tratada pelo ADE cofis nº 15/2001, que estabelecia o seguinte:

Art. 1º As pessoas jurídicas de que trata o art. 1º da Instrução Normativa SRF Nº 86, de 2001, quando intimadas por Auditor-Fiscal da Receita Federal (AFRF), deverão apresentar, a partir de 1º de janeiro de 2002, os arquivos digitais e sistemas contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, observadas as orientações contidas no Anexo único.

§ 1º As informações de que trata o caput deverão ser apresentadas em arquivos padronizados, no que se refere a:

- I - registros contábeis;
- II - fornecedores e clientes;
- III - documentos fiscais;
- IV - Comércio exterior;
- V - controle de estoque e registro de inventário;
- VI - relação insumo/produto;
- VII - controle patrimonial;
- VIII - folha de pagamento.

§ 2º As informações que Não se enquadrarem no

Parágrafo anterior deverão ser apresentadas pelas pessoas jurídicas, atendido o disposto nos itens "Especificações Técnicas dos Sistemas e Arquivos" e "Documentação de Acompanhamento" do Anexo único.

Art. 2º A critério da autoridade requisitante, os arquivos digitais de que trata § 1º do artigo anterior poderão ser apresentados em forma diferente da estabelecida neste Ato, inclusive em decorrência de exigência de outros órgãos públicos.

Desta forma, considerando que a contribuinte recorrente não cumpriu com o que determina a legislação pertinente no que tange à forma e meio pelo qual deve ser fornecida a documentação à fiscalização, acertada se demonstra a negativa de homologação trazida pelo despacho decisório.

Ainda que se permitisse a superação do que é determinado pelo ADE nº 15/2001, acima mencionado, a recorrente não logrou êxito em demonstrar por meio de documentos hábeis, a existência de seu crédito, vale dizer, em que pese trazer documentos aos autos, tais não são suficientes para a comprovação do crédito, não foi realizada qualquer correlação entre os documentos que indicassem a existência do direito creditório.

Sobre o assunto, tomo de empréstimo as lições trazidas pelo Ilmo. Conselheiro Walker Araújo, no acórdão nº 3302-011.228, abaixo transcritas:

(...)

Não se olvida que na busca da verdade material é indispensável a análise das provas. Porém, a legislação tributária define a competência quanto à formação probatória nas



relações jurídico-tributárias existentes entre o Fisco e a contribuinte. É, inclusive, o que aponta a doutrina trazida abaixo:

*“Deflui, também da máxima oficialidade o preceito do timbre instrutório que há de acompanhar o procedimento administrativo, entendendo-se por isso a circunstância de que a produção de provas e todas as demais providências para a averiguação dos fatos subjacentes cabem tanto ao Poder Público quanto à parte interessada. Por evidência que no plexo das disposições normativas é que vamos encontrar a quem compete realizar esta ou aquela prova; tomar esta ou aquela providência no sentido de atestar os acontecimentos. Alguns expedientes são, por natureza, privativos da Administração, enquanto outros só ao administrado quadra produzir. No feixe de tais contribuições reside o caráter instrutório do procedimento administrativo tributário e, com ele, a forma encontrada pelo Direito para o esclarecimento dos fatos e subsequente controle da legalidade dos atos.*

*De corolário, aparece o postulado sobranceiro da verdade material, como inspiração constante do procedimento administrativo, em geral, e tributário, em particular. Mais uma vez, nos defrontamos com traço singular ao procedimento administrativo, em cotejo com o judicial. Neste último, prepondera a norma da verdade formal, havendo o juiz de ater-se às provas trazidas ao processo civil.*

***No que atina à discussão que se opera perante os órgãos administrativos, há de sobrepor-se a verdade material, a autenticidade fática, mesmo em detrimento dos requisitos formais que as provas requeridas ou produzidas venham a revestir.”***  
*(negrejou-se) (Carvalho, Paulo de Barros. Processo Administrativo Tributário – in Revista de Direito Tributário – p. 284)*

Particularmente acerca da restituição/compensação, o ônus da formação da prova do direito creditório foi atribuído legalmente à contribuinte, a fim de demonstrar a certeza e liquidez do pleito, nos termos do art. 170, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN).

Dessa forma, o procedimento fiscal tendente a verificar a legitimidade do direito creditório é de certificação do quanto informado pelo sujeito passivo, razão pela qual pode se tornar inquisitório, ou não, a critério da autoridade administrativa competente. Nesse contexto, a participação da contribuinte se concentra no fornecimento de informações e documentos, quando e nos termos em que requisitado pela autoridade fiscal responsável pela análise do pleito.

Portanto, a intimação fiscal para esclarecimentos, nas hipóteses de restituição/ressarcimento/compensação, trata, em verdade, de faculdade atribuída à autoridade administrativa competente para decidir sobre o crédito utilizado, dado que, conforme já fartamente esclarecido, a prova resta a cargo do sujeito passivo. Nesse sentido dispõe, expressamente, a legislação de regência vigente a partir da implementação da restituição/compensação por meio de declaração:

*Instrução Normativa SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002:*

*“Art. 4º A autoridade competente para decidir sobre a restituição poderá determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo, a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”*

*Instrução Normativa SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004:*

*“Art. 4º A autoridade da SRF competente para decidir sobre a restituição poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, bem como determinar a realização de diligência*

*fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”*

Instrução Normativa SRF Nº 600, de 28 de dezembro de 2005:

*“Art. 4º A autoridade da SRF competente para decidir sobre a restituição poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”*

Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008:

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

Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012:

*“Art. 76. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”*

Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017:

Art. 161. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório:

*I - à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos; e*

*II - à verificação da exatidão das informações prestadas, mediante exame da escrituração contábil e fiscal do interessado.(destaques acrescidos)*

E para a comprovação não basta apenas juntar um documento ou um conjunto de documentos, ainda que volumoso. É preciso **estabelecer uma relação entre os documentos e o fato** que se pretende provar. Nesse sentido, vale-se das lições de Fabiana Del Padre Tomé (A prova no Direito Tributário, 2008, p. 179):

*Isso não significa, contudo, que para provar algo basta simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar. A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o fato probando. (destaques acrescidos)*

Assim, provar por meio de documentos não se encerra na apresentação desses, mas exige que sejam apresentados juntamente com uma argumentação que estabeleça uma relação de implicação entre os documentos e o fato que se pretende provar. A simples juntada de documentos não produz prova, ou seja, não resulta no reconhecimento do fato que se pretende provar.

Portanto, no caso específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, à contribuinte cumpre o ônus que a legislação lhe atribui, no

sentido de trazer elementos de prova que demonstrem a existência do crédito, nos termos em que requerido pela autoridade fiscal.

E tal demonstração, no caso das pessoas jurídicas, está, por vezes, associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldem tais registros.

Desse modo, para comprovar a existência de um crédito vinculado a um registro contábil, não basta apresentar o registro, mas também indicar, de forma específica, quais documentos estão associados a que registros, de modo a permitir o bom andamento da conferência e a celeridade do trabalho fiscal, sob pena de embaraço à fiscalização, mormente quando se trata de conjunto volumoso de documentos; ainda, quando a natureza da operação escriturada/documentada for importante para a caracterização ou não do direito creditório, que a descrição da operação constante dos registros e documentos seja clara e legível, sem abreviaturas ou códigos que dificultem ou impossibilitem a perfeita caracterização do negócio.

Assim, o ônus da comprovação do direito creditório cabe à contribuinte. Cumpria, pois, à Recorrente atender o quanto solicitado na intimação fiscal expedida, sob pena do indeferimento do crédito.

E, na presente manifestação de inconformidade, sequer um início de prova foi trazido pela recorrente, quanto à legitimidade de seu direito creditório. A Recorrente apenas carrou uma petição onde consta um manifesto para recepção de mídia física contendo supostos documentos que comprovariam seu pretensão direito, contudo, não há em sua defesa argumentos explicitando quais os documentos foram juntados na naquela oportunidade; qual a relação com o crédito apurado; e principalmente, qual é origem do crédito.

Essas questões anteriormente tratadas, já foram objeto de análise por esta Turma de Julgamento, nos autos do PA 10215.900541/2012-10, acórdão 3302-010.764, de relatoria do i. Conselheiro Vinicius Guimarães, proferido em 28.04.2021, nos termos da ementa abaixo:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2006*

*PEDIDOS DE RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.*

*Em processos de ressarcimento, restituição e compensação, recai sobre o sujeito passivo o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a natureza, a certeza e a liquidez do crédito pretendido. Não há como reconhecer crédito cuja natureza, certeza e liquidez não restaram comprovadas por meio de escrituração contábil-fiscal e documentos que a suportem.*

*Não há que se falar em violação a princípios jurídicos, entre os quais, aqueles da verdade material, contraditório e ampla defesa, quando o tribunal administrativo, ancorado na correta premissa de que sobre o sujeito passivo recai o ônus da prova e na constatação de insuficiência de provas do direito alegado, conclui pelo indeferimento da compensação declarada e afasta pedido de diligência.*

*PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.*

*Descabe a realização de diligência ou perícia relativamente à matéria cuja prova deveria ter sido apresentada já em manifestação de inconformidade. Procedimentos de diligência e perícia não se afiguram como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.*

**PEDIDO DE RESSARCIMENTO E RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. PRAZOS INAPLICÁVEIS.**

*Nos pedidos de ressarcimento e restituição não se aplicam os prazos decadenciais para lançamento nem o prazo de homologação de compensações. A análise de pedidos de ressarcimento e restituição não se confunde com o procedimento de constituição do crédito tributário - daí não se falar em prazo decadencial para a apreciação da restituição, nem com o procedimento de análise de declarações de compensação - ao qual se aplica, de forma exclusiva, o prazo de cinco anos para a apreciação da compensação, sob pena de homologação tácita.*

*Inexiste norma legal que preveja a homologação tácita do pedido de restituição no prazo de 5 anos. O artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 cuida de prazo para homologação de declaração de compensação, não se aplicando à apreciação de pedidos de restituição.*

*Por sua vez, o prazo para homologação tácita se inicia, por expressa disposição legal, na data de transmissão da declaração de compensação.*

**REGRA LEGAL VÁLIDA E VIGENTE. VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS. ANÁLISE. IMPOSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA CARF Nº. 2.**

*A autoridade fiscal e os órgãos de julgamento não podem, invocando a proporcionalidade, a razoabilidade, a segurança jurídica ou qualquer outro princípio, afastar a aplicação de lei tributária válida e vigente. Inteligência da Súmula CARF nº 2.*

**NULIDADE DA DECISÃO ADMINISTRATIVA. IMPROCEDÊNCIA.**

*Não há que se cogitar em nulidade da decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentado clara fundamentação, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexiste qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa, com a compreensão plena, por parte do sujeito passivo, dos fundamentos fáticos e normativos da autuação; (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.*

(...)

No presente processo conforme demonstrado, não se desincumbiu a contribuinte recorrente de demonstrar de forma efetiva a existência de seu direito.

Desta forma, por todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.

Fl. 13 do Acórdão n.º 3302-011.249 - 3ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 13807.005551/2005-49

## Declaração de Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud.

O motivo da presente Declaração de VOTO não é outro, senão justificar a minha alternância de posicionamento.

Na prolação do meu VOTO no **Acórdão de Recurso Voluntário nº 3302-006.525**, de 30 de janeiro de 2019, posicionei-me no sentido de que o momento apropriado para considerar a aquisição de insumos é a data de emissão da nota fiscal.

Fui vencido na ocasião e coube a redação do VOTO VENCEDOR ao ilustre Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

Com base nas brilhantes linhas traçadas pelo Conselheiro, percebi como minha posição era frágil por ignorar as ilações trazidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis ao emitir o Pronunciado Técnico CPC nº 30, bem como a Solução de Consulta Cosit nº 111/2014 reconheceu a aplicação do CPC 30.

Por isso, como forma de me justificar e ao mesmo tempo homenagear o Conselheiro, no sentido de demonstrar que o momento apropriado para considerar a aquisição de insumos e o consequente reconhecimento dos créditos pretendidos é a data da entrada das mercadorias, reproduzo o VOTO VENCEDOR Acórdão de Recurso Voluntário nº 3302-006.525, de 30 de janeiro de 2019, de Relatoria do Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède:

(...) Neste aspecto, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu o Pronunciado Técnico CPC nº 30, tratando da mensuração de receitas. Em seus itens 14 em diante, dispôs sobre o momento de reconhecimento das receitas:

### Venda de bens

A receita proveniente da venda de bens deve ser reconhecida quando forem satisfeitas todas as seguintes condições:

a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens;

a entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade e tampouco efetivo controle sobre tais bens;

o valor da receita possa ser mensurado com confiabilidade;

for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade; e

as despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser mensuradas com confiabilidade.

A avaliação do momento em que a entidade transfere os riscos e os benefícios significativos da propriedade para o comprador exige o exame das circunstâncias da

transação. Na maior parte dos casos, a transferência dos riscos e dos benefícios inerentes à propriedade coincide com a transferência da titularidade legal ou da transferência da posse do ativo para o comprador. Tais casos são típicos das vendas a varejo. Em outros casos, porém, a transferência dos riscos e benefícios da propriedade ocorre em momento diferente da transferência da titularidade legal ou da transferência da posse do ativo.

Se a entidade reter riscos significativos da propriedade, a transação não é uma venda e a receita não pode ser reconhecida. A retenção de risco significativo inerente à propriedade pode ocorrer de várias formas. Exemplos de situações em que a entidade pode reter riscos e os benefícios significativos da propriedade são:

quando a entidade vendedora retém uma obrigação em decorrência de desempenho insatisfatório que não esteja coberto por cláusulas normais de garantia;

nos casos em que o recebimento da receita de uma venda em particular é contingente, pois depende da venda dos bens pelo comprador (genuína consignação);

quando os bens expedidos estão sujeitos à instalação, sendo esta uma parte significativa do contrato e ainda não tenha sido completada pela entidade; e

quando o comprador tem o direito de rescindir a compra por uma razão especificada no contrato de venda e a entidade vendedora não está certa da probabilidade de devolução.

[...]

#### Prestação de serviços

Quando a conclusão de uma transação que envolva a prestação de serviços puder ser estimada com confiabilidade, a receita associada à transação deve ser reconhecida tomando por base o estágio de execução (stage of completion) da transação ao término do período de reporte. O desfecho de uma transação pode ser estimado com confiabilidade quando todas as seguintes condições forem satisfeitas:

o valor da receita puder ser mensurado com confiabilidade;

for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade;

o estágio de execução (stage of completion) da transação ao término do período de reporte puder ser mensurado com confiabilidade; e

as despesas incorridas com a transação assim como as despesas para concluí-la puderem ser mensuradas com confiabilidade<sup>4</sup>.

O reconhecimento da receita com referência ao estágio de execução de uma transação é usualmente denominado como sendo o método da percentagem completada. Por esse método, a receita é reconhecida nos períodos contábeis em que os serviços são prestados. O reconhecimento da receita nessa base proporciona informação útil sobre a extensão da atividade e o desempenho dos serviços prestados durante o período. O Pronunciamento Técnico CPC 17 - Contratos de Construção também exige o reconhecimento da receita nessa mesma base. As exigências naquele Pronunciamento são geralmente aplicáveis ao reconhecimento da receita e dos gastos associados a uma transação que envolva a prestação de serviços.

A receita somente deve ser reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade. Porém, quando surgir incerteza acerca da realização de valor já incluído na receita, o valor incobrável, ou o valor com respeito ao qual a recuperação tenha deixado de ser provável, deve ser

reconhecido como despesa, e não como ajuste (dedução) do valor da receita originalmente reconhecida.

[...]

O estágio de execução de uma transação pode ser determinado por diversos métodos. A entidade deve escolher um método que mensure com confiabilidade os serviços executados. Dependendo da natureza da transação, os métodos podem incluir:

levantamento ou medição do trabalho executado;

serviços executados até a data, indicados como percentual do total dos serviços a serem executados; ou

a proporção entre os custos incorridos até a data e os custos totais estimados da transação. Somente os custos que efetivamente possam ser identificados com os serviços executados até a data devem ser incluídos nos custos incorridos até a data de mensuração. Da mesma forma, somente os custos que reflitam serviços executados ou a serem executados devem ser incluídos nos custos totais estimados da transação.

Para efeito de reconhecimento das receitas de prestação de serviços, os pagamentos parcelados e os adiantamentos recebidos de clientes não correspondem, necessariamente, aos serviços executados.

Para fins práticos, quando os serviços prestados correspondam a um número indeterminado de etapas, durante um período específico de tempo, a receita deve ser reconhecida pelo método linear durante tal período, a menos que haja evidências de que outro método represente melhor o estágio de execução da transação. Quando determinada etapa for muito mais significativa do que quaisquer outras, o reconhecimento da receita deve ser adiado até que essa etapa seja executada.

Verifica-se que a orientação contábil é no sentido de se reconhecer a receita de venda de bens quando ocorrer a transferência dos riscos e benefícios mais significativos inerentes ao direito de propriedade, além da observância de outros aspectos mencionados no item 14 do CPC. Do lado da prestação de serviços, o reconhecimento deve ser pelo estágio de execução do serviço, a ser medido por levantamento ou medição ou proporção entre custos incorridos e custos totais estimados, ou seja, deve-se apurar o estágio de execução correspondente ao serviço executado, quando este corresponder a várias etapas. No caso de um serviço a ser executado em uma única etapa, o reconhecimento deverá ocorrer quando da execução da etapa.

A Solução de Consulta Cosit nº 111/2014 reconheceu a aplicação do CPC 30 ao analisar o regime de competência e o auferimento de receitas em situação de vendas canceladas, conforme a ementa abaixo:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. REGIME DE COMPETÊNCIA. CANCELAMENTO DE NOTAS FISCAIS. NÃO REALIZAÇÃO DE RECEITAS. NÃO AUFERIMENTO DE RECEITA. VENDAS CANCELADAS.**

O fato gerador da Cofins no regime de apuração não cumulativa é o auferimento de receitas pelas pessoas jurídicas, o que ocorre quando as receitas são consideradas realizadas. A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela entidade são transferidos para outra entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a entidade produtora.

No que diz respeito à prestação de serviços, no regime de competência, a receita é considerada realizada e, portanto, auferida quando um serviço é prestado com a

anuência do tomador e com o compromisso contratual deste de pagar o preço acertado, sendo irrelevante, nesse caso, a ocorrência de sua efetiva quitação.

Não integram a base de cálculo da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, as receitas referentes a vendas canceladas. No que diz respeito à prestação de serviços, vendas canceladas correspondem à anulação de valores registrados como receita bruta de serviços, fato que ocorre quando o contratante não concorda com o valor cobrado (no todo ou em parte), seja porque os serviços não foram prestados de acordo com o contrato, seja porque os serviços prestados, sem a sua anuência, não foram contratados, ou seja porque o valor cobrado não tem previsão contratual. Nesse caso a contratada não é detentora do direito de receber pagamento (no todo ou em parte) pelos serviços prestados. Consequentemente, ainda que ela registre esses valores como receita, eles não passam a assumir tal condição, já que não se consideram como receitas realizadas e, por conseguinte, como receitas auferidas.

No regime de competência, o cancelamento de notas fiscais, seja no mês da prestação de serviço ou em outro mês qualquer, por si só, não afeta a ocorrência do fato gerador ou a apuração da base de cálculo da Cofins. Todavia, se as causas que motivarem tal cancelamento, configurarem vendas canceladas, o correspondente valor, registrado como receita de serviços, é passível de exclusão da base de cálculo dessa Contribuição no mês da devolução.

**DISPOSITIVOS LEGAIS:** Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, arts. 3º e 4º, caput, e § 1º; Lei nº 6.404, de 1976, art. 187, § 1º, “a” e “b”; Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978, item 4.1; Norma Brasileira de Contabilidade TG 30 - Receitas (com a redação dada pela Resolução CFC nº 1.412, de 2, de outubro de 2012), item 21.

No mesmo sentido, o Manual de Contabilidade Societária<sup>1</sup> da FIECAFI ao dispor sobre estoques, entendendo que o momento de contabilização das compras coincide com a transmissão do direito de propriedade, não se ligando apenas ao aspecto legal, mas principalmente à transferência de riscos e benefícios futuros. Transcreve-se o trecho da obra para melhor esclarecer:

"O momento da contabilização de compras de itens do estoque, assim como o das vendas a terceiros, em geral, coincide com o da transmissão do direito de propriedade dos mesmos, embora o conceito de ativo esteja ligado não só ao aspecto legal, mas principalmente à transferência de riscos e benefícios futuros. Dessa forma, na determinação sobre se os itens integram ou não a conta de estoques, o importante não é sua posse física, mas o direito de sua propriedade; em seguida, há também que se discutir a figura do controle e ainda as dos riscos e benefícios. Assim, deve ser feita uma análise caso a caso visando identificar potenciais eventos onde haja transferência dos principais benefícios e riscos.

[...]

#### 5.2.2 Compras em trânsito

Não devem ser incluídas as compras cujo transporte seja de responsabilidade do vendedor (FOB-destino), nem as mercadorias recebidas de terceiros (quando a empresa é consignatária ou depositária), nem os materiais comprados, mas sujeitos à aprovação. Neste último caso, a integração aos estoques se dará após a aprovação.

De outro giro, sob o aspecto civilista, o Código Civil dispõe em seu artigo 1.226<sup>2</sup> que os direitos reais (dentre eles o direito de propriedade) sobre coisas móveis, quando constituídos, ou transmitidos por ato inter vivos, somente se adquirem com a tradição e que até o momento da tradição, conforme artigo 492<sup>3</sup>, os riscos da coisa correm por conta do vendedor e os do preço por conta do comprador, ressalvadas as situações de que tratam os parágrafos deste artigo.



Deflui-se que a emissão da nota fiscal não caracteriza, por si, a aquisição, pois que os riscos, em regra, ainda correm por conta do vendedor. A discussão travada nos autos limitou-se apenas ao lapso temporal entre a data de emissão da nota fiscal de venda pelo vendedor e a entrada dos bens nos estabelecimentos da empresa, não se perquirindo sobre outras situações ou condições. Portanto, em princípio, o regime de competência do crédito deve ser o da aquisição, assim entendida, a tradição das coisas móveis, ou, no caso de serviços, o reconhecimento do estágio de execução (serviços em várias etapas) ou da conclusão, no caso de serviço de uma única etapa.

Neste sentido, citam-se acórdãos deste conselho, inclusive desta turma:

Acórdão nº 3302-003.155:

[...]

#### CRÉDITOS. REGIME DE RECONHECIMENTO. AQUISIÇÃO

A aquisição, a que se referem os incisos I e II do §1º dos artigos 3º das Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003, deve ser entendida como a tradição das coisas móveis, ou, no caso de serviços, o reconhecimento do estágio de execução (serviços em várias etapas) ou da conclusão, no caso de serviço de uma única etapa.

Acórdão nº 3801-005.038:

[...]

#### MOMENTO DO CREDITAMENTO.

O cálculo do crédito de PIS e de COFINS deverá levar em conta as aquisições de bens, serviços e insumos ocorridas no mês, sendo que o termo "aquisição" exige o recebimento e contabilização do bem pelo destinatário. Crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Acórdão nº 3201-001.361:

#### ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

#### AQUISIÇÃO DE FRETE PARA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. MOMENTO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO.

As despesas relativas a frete para aquisição de insumos geram direito a crédito de PIS não cumulativo, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002. Considera-se adquirido o frete, para efeitos de creditamento de PIS, no momento da conclusão do transporte dos insumos adquiridos, ou seja, na entrada dos referidos insumos no estabelecimento do adquirente.

Excerto do voto condutor:

"Para a fiscalização, o mês em que os bens e serviços foram adquiridos e as despesas foram incorridas corresponde ao mês da emissão das respectivas notas fiscais. Tal entendimento foi confirmado pela instância a quo. Contudo, esse não parece ser o momento em que tais despesas são incorridas.

No caso do serviço de transporte contratado para transportar os insumos a serem utilizados na produção da Recorrente, o serviço somente pode ser considerado como adquirido quando o frete é concluído, ou seja, quando o insumo transportado ingressa no estabelecimento da Recorrente.

Isso porque o serviço é um bem imaterial e, como tal, a sua aquisição deve ser considerada no momento em que o seu objeto se aperfeiçoa, pois essa hora é a que mais se aproxima da tradição do bem material. Antes disso, não há como considerar que o referido bem imaterial foi adquirido."

Acórdão nº 3403-001.340:

Excerto do voto vencedor:

"Neste passo, admitir o cômputo de créditos apurados sobre tais valores equivale a fazer retroagir as disposições das Medidas Provisórias 66/02 e 135/03, convertidas nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente, haja vista que, se pagos na época oportuna, isto é, quando de sua aquisição, não haveria que se falar em créditos da não cumulatividade, demais disso, por disposição própria de referidos diplomas legais, o momento de apropriação dos créditos se concretiza na aquisição do insumo, a teor do art. 3º, § 1º das leis em comento, ainda que outro seja o momento do pagamento, como sói ocorrer nas compra a prazo.

Seu aspecto temporal é a efetiva entrada dos insumos no estabelecimento, pouco importando que coincida com o pagamento, ou seja, o marco é fixo, aplicando-se à compra para entrega futura, onde há antecipação de pagamento pela aquisição, para aquela que o pagamento se dá em momento futuro a partir da aquisição, ou mesmo que seja saldada em prestações."

Frise-se que não se trata de admitir créditos extemporâneos, mas sim de considerar o regime de competência na tradição da coisa móvel ou na execução dos serviços. Dá-se, portanto, provimento ao recurso voluntário neste ponto.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.