



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 13850.000261/2010-41
Recurso Voluntário
Acórdão n° 3003-000.658 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 17 de outubro de 2019
Recorrente ELEB EMBRAER LIEBHERR EQUIPAMENTOS DO BRASIL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Instaurado o contencioso administrativo, em razão de indeferimento de pedido de restituição ou não homologação de compensação de débitos com crédito de suposto pagamento indevido ou a maior, é do contribuinte o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez do crédito pretendido. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Descabe a realização de diligência relativamente à matéria cuja prova deveria ser apresentada já em manifestação de inconformidade. Procedimento de diligência não se afigura como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA.

As alegações de verdade material e formalismo moderado devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus da prova é de quem alega possuir direito. A busca da verdade material e o formalismo moderado não se prestam a suprir a inércia daquele que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do direito invocado. Os princípios da verdade material, formalismo moderado, razoabilidade, entre outros, não representam remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova, nem pode se dar às custas de regras jurídicas que servem, em última instância, à concretização de outros princípios importantes do ordenamento jurídico.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antonio Borges (presidente da turma), Márcio Robson Costa, Vinícius Guimarães. Ausente o Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva.

Fl. 3 do Acórdão n.º 3003-000.658 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 13850.000261/2010-41

Relatório

Por bem retratar os fatos, reproduzo o relatório do acórdão recorrido:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório (fls. 13/14) que reconheceu parcialmente o direito creditório alegado em declaração de compensação e homologou as compensações até o limite do direito creditório reconhecido.

Referida declaração de compensação (fls. 03/06), por meio da qual a contribuinte buscava extinguir débitos de Imposto de Renda Retido na Fonte (código 0561) utilizando créditos da não cumulatividade da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, foi originalmente autuada no processo administrativo n.º 13884.003155/2005-64. Após análise do direito creditório, emissão do Despacho Decisório, ciência à contribuinte da decisão proferida, e apresentação tempestiva de Manifestação de Inconformidade, o processo foi desdobrado, permanecendo no processo original a discussão relativa ao crédito da Cofins e passando para este processo a questão relativa ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep transferida, conforme exposto na Representação 070/2.010 (fl. 2) a seguir reproduzida:

EMPRESA: ELEB - EMRRAER LIEBHERR EQUIPAMENTOS DO BRASIL S/A
CNPJ: 55.763.775/0001-00

REPRESENTAÇÃO 070/2.010

Este documento tem relação com o processo 13884.003155/2005-64, uma vez que nele foram inseridos os pedidos de ressarcimento relativos a PIS/PASEP e a COFINS não cumulativos.

Para operacionalizar/cadastrar o crédito no SIEF-PROCESSO, é necessário um processo distinto para cada crédito.

Propõe-se, portanto, a formalização de processo para acolher o crédito de PIS/PASEP não cumulativo, mantendo-se a COFINS não cumulativa sob controle do processo 13884.003155/2005-64.

Para tanto, se juntam as seguintes cópias do processo 13884.003155/2005-64:

- Formulários de folhas 1 a 5;
- Termo de verificação fiscal de folhas 370 a 373 (verso inclusive);
- Despacho Decisório de folhas 374 a 375;
- Ciência de folha 376, que na presente data aguarda por AR.

A consideração superior.

MF/RFB/DRF - São José dos Campos/SP
Em 03/08/2010
Rosely Baptista Alencar Loureiro
Es. de Aracaju nº 1308/909 - LAC2
Analista Tributária - SRE - 57096

De acordo com o exposto à folha 01.
Prossegue-se com as medidas necessárias para continuidade do caso.

MF/RFB/DRF - São José dos Campos
Em 03/08/2010
Celso de Azevedo Ribeiro da Fonseca
APRF Matr: 671832
Chefe do SECT - Del. Comp. Ext. DRPSJC 252008

O presente processo foi então autuado com os documentos relacionados na representação acima reproduzida.

A decisão foi baseada em procedimento de auditoria de créditos da apuração não cumulativa da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, cujas conclusões encontram-se no Termo de Verificação Fiscal de fls. 08/12. No referido termo, a fiscalização informa que realizou seleção de três rubricas para verificação por amostragem e que, analisados os documentos apresentados, achou conformes as rubricas de despesa com energia elétrica e de despesas de contraprestação de arrendamento mercantil.

No tocante aos bens utilizados como insumo, informa o Auditor-Fiscal que intimou a contribuinte a justificar os créditos uma vez que "o insumo utilizado está sujeito a alíquota zero de PIS/COFINS conforme artigo 6º do Decreto, n.º 5.171/04". Prossegue:

13. Em resposta, fl. 368, o contribuinte informou que "Nas aquisições dos insumos, de alguns fornecedores no período referenciado, houve o lançamento de crédito do PIS e da Cofins devido a não aplicação do Decreto 5171/04, conforme se comprova pelos documentos fiscais emitidos onde não houve a informação da aplicação de alíquota zero de Pis/Cofins destacada nas notas fiscais.

Destarte, como se verifica em relação aos fornecimentos em questão a Eleb creditou-se de Pis e Cofins, visto que arcou com os mesmos quando da composição do preço, faturado, em consonância com a regra geral estabelecida nas leis ns 10.833/03 e 10.637/02".

Acrescenta:

14. Mas, tendo em vista que a maior parte da receita de venda de produtos do contribuinte nos meses de junho, julho, agosto e setembro de 2005 é composta de receita isentas, não alcançadas pela incidência da contribuição, com suspensão ou sujeitas à alíquota zero conforme informação na DICON, ficha 07/13 e ficha 13/13, fls., 66, 80, 92, 94, 106, 108, 110, 89, 369, assim os insumos utilizados na fabricação destes produtos não geram direito a crédito de acordo com artigo 3º da lei nº 10.637/02 e 10.833/03.

Transcreve os arts. 3º caput, II e § 2º, II, das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e conclui:

15. Assim, os valores dos créditos correspondentes a estas compras devem ser glosados, conforme demonstrativo abaixo:

Períodos	Valor do PIS	Valor da COFINS	Total da Glósa
Junho/05	R\$ 4.742,98	R\$ 21.846,92	R\$ 26.589,90

16. Conclusão: por tudo acima exposto, concluo pela procedência parcial do crédito pedido, nos seguintes termos, com a ressalva que a verificação fora efetuada em relação ao período de junho/05 a setembro/05.

Mês/ano PIS	Saldo credor apurado pelo contribuinte (fl. 61)	Diferença total apurada (Item 15)	Saldo credor apurado pela fiscalização
junho/05	R\$18.894,50 (13.763,32 + 5.131,18)	R\$ 4.742,98	R\$ 14.151,52

Mês/ano COFINS	Saldo credor apurado pelo contribuinte (fl. 75)	Diferença total apurada (Item 15)	Saldo credor apurado pela fiscalização
junho/05	R\$87.029,21 (63.394,66 + 23.634,55)	R\$ 21.846,92	R\$ 65.182,29

Com base no Termo de Verificação Fiscal, o direito creditório foi, como já dito, reconhecido parcialmente.

Cientificada em 04/08/2010 (fl. 16), no dia 03/09/2010 a interessada apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 48/61, na qual alega, em síntese, que:

Ocorre que a Autoridade Fiscal pautou-se, equivocadamente, em presunções na análise da situação fática que ensejou o direito ao crédito da contribuição ao PIS e a COFINS, relativos aos insumos adquiridos no período já citado, declarado no pedido de compensação em análise, uma vez que deixou de verificar as razões que conduziram à não aplicação da alíquota zero destes tributos, prevista nos artigos 28, inciso V, da Lei nº 10865/04 e do 6º, do Decreto 5.171/04, ou seja, tão somente presumiu sua aplicação sem considerar e/ou buscar averiguar as peculiaridades do caso concreto.

(...)

A premissa utilizada pela Autoridade Fiscal, data maxima venia, encontra-se totalmente equivocada, porquanto tendo sido a receita dos insumos adquiridos regularmente tributada pela contribuição ao PIS e à COFINS, pois não foi aplicada a alíquota zero prevista no Decreto nº 5.171/04, a vedação do artigo 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, relativa às saídas não sujeitas ao pagamento dos tributos em pauta não se aplica ao caso concreto.

Os insumos que geraram o crédito em questão foram adquiridos pela Recorrente para industrialização/montagem de peças vendidas para a indústria aeronáutica, situação esta que, segundo o entendimento da Autoridade Fiscal, estaria enquadrada na regra dos artigos 28, inciso V, da Lei nº 10.865/04 e 6º, do Decreto 5.171/04 transcritos abaixo com a redação vigente à época dos fatos:

"Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda no mercado interno, de:

(..)

IV - aeronaves, classificadas na posição 88.02 da TIPI, suas partes, peças, ferramentais, componentes, insumos fluidos hidráulicos, tintas, anticorrosivos, lubrificantes, equipamentos, serviços e matérias-primas a serem empregados na manutenção, conservação, modernização, reparo, revisão, conversão e montagem das aeronaves, seus motores, partes, componentes, ferramentais e equipamentos; (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004) (Vigência)"

...

"Art. 6 Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta de venda no mercado interno de aeronaves, classificadas na posição 88.02 da NCM, suas partes, peças, ferramentais, componentes, insumos, fluidos hidráulicos, tintas, anticorrosivos, lubrificantes, equipamentos, serviços e matérias-primas a serem empregados na manutenção, conservação, modernização, reparo, revisão, conversão e montagem das aeronaves, seus motores, partes, componentes, ferramentais e equipamentos."

No entanto, os insumos adquiridos pela Recorrente não tiveram a receita de sua saída beneficiada com a redução a zero das alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS, da forma como preconizava os dispositivos legais transcritos acima, como já restou devidamente comprovado nestes autos por meio da competente documentação fiscal apresentada, mas foram regularmente tributados, nos moldes das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, o que, pela regra geral da não cumulatividade, autoriza o aproveitamento do crédito presumido correlato.

O direito ao crédito da contribuição ao PIS e da COFINS, como regra geral, nasce com a aquisição, em cada mês, de bens e serviços que, na fase anterior da cadeia de produção ou de comercialização, sujeitaram-se às mesmas contribuições e cuja receita da venda ou da revenda esteja sujeita à sistemática não cumulativa.

Tais insumos foram utilizados pela Recorrente em processos de industrialização por encomenda de peças utilizadas pela indústria aeronáutica, situação para a qual a Receita Federal do Brasil já, inclusive, manifestou entendimento no sentido da interpretação adotada pelo contribuinte, qual seja a não aplicabilidade da redução a zero da alíquota da contribuição ao PIS e da COFINS, no período de junho/2005 a setembro/2005 (...).

Nesta linha, diante das manifestações da própria da Receita Federal do Brasil na 8ª Região Fiscal, que jurisdiciona a Recorrente, a legislação que reduziu a zero a alíquota da contribuição ao PIS e da COFINS, não se aplicava às operações praticadas, o que ensejou a apuração dos créditos glosados pela r. decisão recorrida, de modo que a citada vedação contida no artigo 3º, §2º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, não se subsume ao caso concreto.

(...)

Diante desse contexto, com amparo nas manifestações reiteradas da Receita Federal do Brasil que configuram normas complementares da legislação tributária, nos termos do artigo 100, inciso III, do Código Tributário Nacional, tem-se que a situação fática incorrida pela Recorrente, com a utilização dos insumos em questão, não enseja a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS à alíquota zero no período apontado, o que torna possível a apuração e o aproveitamento dos créditos declarados no pedido de compensação em análise, que, de rigor, devem ser reconhecidos integralmente.

(...)

Neste ponto, combate-se outra assertiva utilizada pela Autoridade Fiscal no Termo de Verificação Fiscal que serviu de fundamento legal para a r. decisão guerreada e que não pode ser utilizado para a validação de pedido de créditos tributários, trata-se da generalização da natureza das receitas auferidas pela Recorrente, como se a totalidade destas fosse oriunda da venda de produtos para o Mercado Interno.

Esta generalização é nitida ao se verificar a superficialidade na análise das informações prestadas pela Recorrente por meio da imprecisão constante na conclusão contida no item 14 do Termo de Verificação Fiscal à fl. 350, cujo teor novamente transcreve-se:

"14. Mas, tendo em vista que a maior parte da receita de venda de produtos do contribuinte nos meses de junho, julho, agosto e setembro de 2005 é composta de receitas isentas, não alcançadas pela incidência da contribuição, com suspensão ou sujeitas à alíquota zero, conforme informação na DICON, ficha 07/13 e ficha 13/13, fls. 45, 59, 71, 73, 75, 85, 87, 89, 347, assim os insumos utilizados na fabricação destes produtos não geram direito a crédito de acordo com artigo 3º da lei es 10.637/02 e 10.833/03" (grifos nossos)

Na verdade, como está comprovado pelas DICON's de junho (fls. 66 e 80) julho (fl. 92 e 106), agosto (fl. 94 e 108) e setembro de 2005 (fl. 96 e 110), aproximadamente 20% (vinte por cento), em média, das receitas da Recorrente são originadas da venda de produtos ao exterior, com direito a crédito da contribuição ao PIS/PASEP, nos termos dos artigos 5º, §1º, da Lei nº 10.637/02 e 6º, §1º da Lei nº 10.833/03.

Ou seja, não pode a Autoridade Fiscal tão somente presumir determinada situação, sem ter analisado os fatos que ensejaram o direito creditório que se pleiteia o reconhecimento, tão somente em razão do encerramento do prazo prescricional para homologação da compensação declarada, cuja apresentação deu-se em 08/11/2005 e a decisão, somente foi proferida após mais de 4 (quatro) anos.

Ora, independentemente do transcurso de extenso lapso temporal, o que o contribuinte espera da Receita Federal do Brasil é a análise precisa dos fatos, dos dados e dos documentos apresentados, bem como das diversas informações fiscais que se encontram sob o seu poder, no intuito de ver satisfeito o princípio da eficiência que rege a Administração Pública, nos termos do artigo 37, da Constituição Federal.

De suma importância salientar, ainda que a Autoridade Fiscal tenha intimado a Recorrente para comprovar a validade os créditos sob os quais pairavam dúvidas, — o que, diga-se, conduziu ao reconhecimento de relevante parte do pleito formulado — não foi plenamente satisfeito o princípio da verdade material, pois a r. decisão guerreada foi proferida com fundamento em presunção, o que não se pode admitir no processo administrativo tributário.

A Recorrente, sempre que intimada, cumpriu com o seu dever de colaboração com a Fiscalização, mas como não foi indagada a apresentar as justificativas, acompanhadas da competente documentação comprobatória do crédito pleiteado, que entendesse cabíveis para fazer frente ao suposto descompasso de informações detectado pela Receita Federal do Brasil, a Autoridade Fiscal chamou para si a responsabilidade integral pela persecução probatória da existência/validade do crédito declarado no pedido de compensação analisado.

No presente caso, não se trata de situação de inexistência do crédito declarado, mas sim de supostos equívoco na interpretação dos fatos e das provas acostadas aos autos que culminou com a presunção de determinada situação, que, por certo, não pode se sobrepor a real apuração contábil/fiscal da Recorrente. (todos os destaques são do original)

Discorre sobre o princípio da verdade material, e conclui:

Desta forma, a Requerente requer a determinação de baixa dos autos para realização de diligências/análises nas declarações consideradas pela Autoridade Fiscal e igualmente na documentação apresentada nos autos, com o objetivo de se constatar que a presunção consignada na r. decisão guerreada não pode subsidiar a glosa de parte de seu pedido de compensação de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS, relativo aos insumos utilizados na industrialização de peças para aeronaves, em homenagem ao princípio da verdade material.

Prosseguindo em sua argumentação, diz:

Ultrapassados os pontos abordados, caso remanesça qualquer controvérsia quanto à não aplicabilidade da alíquota zero da contribuição ao PIS e da COFINS, como pretende fazer crer a Autoridade Fiscal local, o direito da Recorrente ao aproveitamento dos créditos cuja homologação se pleiteia estaria, inequivocamente, respaldado pelo artigo 17, da Lei nº 11.033/04.

O referido artigo 17 é expresso ao dispor acerca da possibilidade de aproveitamento dos "créditos vinculados a essas operações", ou seja, no caso dos insumos utilizados na produção dos produtos colocados à venda nas condições elencadas pela Lei, não paira dúvida de que os valores despendidos em sua aquisição estão estritamente vinculados à operação de saída e, portanto, passíveis de gerarem o direito ao crédito presumido.

Dessa forma, se esta C. DRJ manter o entendimento da Autoridade Fiscal local pela aplicabilidade da alíquota zero prevista nos artigos n.ºs 28, inciso V, da Lei n.º 10.865/04 e 6º, do Decreto 5.171/04, - o que não se espera —, a Recorrente teria o direito ao reconhecimento integral dos créditos contribuição ao PIS e da COFINS declarados, oriundos da apuração com fundamento no artigo 17, da Lei n.º 11.033/04, que instituiu norma que rege o aproveitamento de créditos presumidos considerando tão somente a saída das mercadorias (venda) quando a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS estiver suspensa, se der à alíquota 0 (zero), for isenta ou, ainda, não incidir na operação por força de lei.

No mais, tem-se, ainda, que, no caso de não reconhecimento dos créditos declarados, a Recorrente possui o direito à restituição dos valores pagos indevidamente a título de contribuição ao PIS e da COFINS, em razão da tributação equivocada de operação que seria sujeita à alíquota zero, cujo indébito correlato se encontra devidamente detalhado e comprovado nestes autos e deverá ser atestado/validado por esta C. DRJ.

A 3ª. Turma da DRJ em Campinas negou provimento à manifestação de inconformidade, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

ÔNUS DA PROVA.

Nos pedidos de repetição de indébitos ou de ressarcimento de créditos, bem como na utilização de créditos em declaração de compensação, é da contribuinte o ônus de demonstrar de forma cabal e específica seu direito creditório.

DILIGÊNCIA

Indefere-se o pedido de diligência ou perícia quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, bem como quando presentes elementos suficientes para a formação da convicção da autoridade julgadora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÕES SEM INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Nas aquisições efetuadas com suspensão, alíquota zero ou não incidência da contribuição não cabe a apuração de créditos da não-cumulatividade, por expressa vedação legal.

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, essencialmente reafirmando os argumentos suscitados na manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Fl. 8 do Acórdão n.º 3003-000.658 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 13850.000261/2010-41

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade para julgamento por esta Turma.

O litígio se resume à glosa de créditos decorrentes da aquisição de insumos, uma vez que, segundo apurou a fiscalização, as aquisições estavam sujeitas à alíquota zero, aplicando-se, ao caso, a vedação prevista no § 2º, II, do art. 3º da Lei nº 10.637/ 2002, com a redação dada pela Lei nº 10.865/2004, a seguir transcrito (destaquei partes):

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes,- exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário,; pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Da leitura do dispositivo transcrito, depreende-se que a influência da natureza das receitas (isentas, não sujeitas à incidência, com suspensão ou alíquota zero) sobre a apuração dos créditos somente adquire importância quando vinculada a insumo adquirido com isenção. Nos demais casos, segue-se a regra do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, a qual estabelece:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Assim, no caso dos autos, quando a fiscalização se refere à predominância de receitas isentas, não sujeitas à incidência, com alíquota zero ou suspensão, tal fato só implica vedação à tomada de créditos decorrentes da aquisição de insumos isentos vinculados a tais receitas.

Apesar disso, como consigna, de forma acertada, a decisão recorrida, a glosa se deu pelo fato da recorrente ter se creditado das despesas com aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero, creditamento que é vedado pelo citado § 2º, II, do art. 3º da Lei nº 10.637/ 2002, com a redação dada pela Lei nº 10.865/2004, uma vez que os insumos adquiridos não estariam sujeitos ao pagamento do PIS/COFINS.

A recorrente sustenta que, apesar do que preconizava os dispositivos legais transcritos acima, a receita dos insumos adquiridos foi regularmente tributada pela contribuição ao PIS e à COFINS, pois não foi aplicada a alíquota zero prevista no Decreto nº 5.171/04. Alega, ainda, que aqueles insumos foram utilizados em processos de industrialização por encomenda de peças utilizadas pela indústria aeronáutica, às quais não seria aplicável a redução a zero da alíquota da contribuição ao PIS e da COFINS, no período de junho/2005 a setembro/2005, conforme entendimento manifestado pela Receita Federal do Brasil. Aduz, também, que o creditamento do PIS/COFINS poderia se dar com base no artigo 17, da Lei nº 11.033/04.

Sobre todos esses argumentos, o aresto vergastado assim se pronunciou:

As decisões da Administração Tributária citadas pela interessada, por tratarem da incidência da alíquota zero sobre suas próprias receitas, não lhe servem, pois, para sustentar a possibilidade de apuração dos créditos que utilizou. Lembre-se, novamente, que a forma de tributação das saídas somente repercute na manutenção de créditos quando se tratar de insumos sujeitos à isenção, o que não é o caso, pois o motivo da glosa foi, como já dito, o fato de que as aquisições estavam sujeitas à alíquota zero.

Portanto, o motivo da glosa restringe-se à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, por razões distintas da isenção.

O Decreto n.º 5.171, de 06 de agosto de 2004, determinou um regime diferenciado para a indústria aeronáutica que, no que interessa ao presente processo, assim se define:

Art.6º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta de venda no mercado interno de aeronaves, classificadas na posição 88.02 da NCM, suas partes, peças, ferramentais, componentes, insumos, fluidos hidráulicos, tintas, anticorrosivos, lubrificantes, equipamentos, serviços e matérias-primas a serem empregados na manutenção, conservação, modernização, reparo, revisão, conversão e montagem das aeronaves, seus motores, partes, componentes, ferramentais e equipamentos.

Portanto, os insumos da interessada, como regra geral, estavam submetidos à alíquota zero. Consequentemente, conforme o art. 3º, § 2º, II, da Lei n.º 10.637, de 2012, sua aquisição não permitia a apuração de créditos.

A contribuinte alega situação excepcional consistente no fato de que alguns de seus fornecedores teriam tributado suas aquisições fazendo incidir alíquotas diferentes de zero, em contradição com o disposto no Decreto n.º 5.171, de 2004.

De pronto, a sistemática de apuração de créditos aplicável às contribuições sociais sujeitas à não cumulatividade não se apegam ao desconto entre o pago na operação anterior e o devido na operação seguinte, modelo adotado para a apuração do ICMS e do IPI.

Diferentemente, no caso das contribuições, a apuração de créditos decorre da aplicação da alíquota própria sobre as aquisições do período cuja legislação permita a apuração de crédito, independentemente do quanto devido na operação anterior.

Quer isso dizer que tenha ou não acontecido a incidência sobre os insumos quando de sua aquisição ou ainda, tenha a tributação ocorrido corretamente ou não, os créditos da não cumulatividade decorrem da autorização legal para apuração e utilização. No caso, em princípio, a contribuinte não poderia apurar créditos a partir dos insumos que adquiriu, conforme definido pela legislação acima transcrita.

Nesse contexto, cabe à contribuinte, no interesse de demonstrar a higidez do crédito que pleiteia, demonstrar que suas aquisições não seguiram o regime geral.

No entanto, ao contrário do que pretende a interessada, os documentos fiscais apresentados à fiscalização durante o procedimento de auditoria dos créditos são incapazes de sustentar a tese da interessada.

Primeiro, porque alguns deles trazem aposto carimbo indicando que, nos termos do Decreto 5.171, de 2004, as contribuições incidiram à alíquota zero. Nesse caso, explicita-se a impossibilidade de apuração de créditos. Segundo, porque os documentos fiscais que não trazem tal carimbo nada mais comprovam do que a realização da operação que, por determinação da legislação tributária, estaria submetida à alíquota zero, com os mesmos efeitos da primeira situação. A exceção alegada pela contribuinte não é provada pela simples ausência do referido carimbo, na linha de raciocínio de que a ausência de evidência não é evidência da ausência. A prova buscada pela contribuinte deveria ser reforçada por outros documentos fiscais e contábeis.

Por outro lado, embora fosse o momento processual por excelência para fazê-lo, nada foi trazido por ocasião da Manifestação de Inconformidade que pudesse demonstrar a exceção que, alegada pela interessada, pudesse levar à admissão de seus créditos.

Aqui é importante frisar que, no âmbito das operações de compensação, a prova de que os créditos utilizados para a extinção dos débitos confessados cabe à contribuinte.

Com efeito, ao indicar em sua declaração de compensação que dispunha de crédito oponível à Fazenda para extinguir seus débitos, a contribuinte assume a responsabilidade por demonstrar que aquele crédito existe. Em contraste com os casos de lançamento de ofício, em que o ônus principal da prova é da autoridade fiscal, nos casos de compensação essa obrigação se transfere para a contribuinte que materializa a extinção de débitos pela via da compensação.

São precisos os fundamentos trazidos na decisão recorrida, de maneira que os adoto como razões de decidir no presente voto. Com efeito, o aresto recorrido acerta ao sustentar que

- (i) o motivo da glosa restringiu-se à aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero (art. 6º do Decreto n.º 5.171/2004), não ocorrendo, nesse caso, pagamento das contribuições sociais, dando ensejo à vedação prevista no art. 3º, §2º, II da Lei n.º 10.637/2002, com a redação dada pela Lei n.º 10.865/2004, revelando-se despiciendo o argumento da recorrente acerca da forma de tributação das suas receitas, uma vez que esta só tem influência para a manutenção de créditos quando estes forem sujeitos à isenção, o que não é o caso.
- (ii) não assiste razão à recorrente quando alega que, no caso concreto, teria ocorrido, em algumas aquisições, incidência de alíquota diferente de zero, uma vez que, (1) no caso do PIS/COFINS não cumulativos, a apuração de créditos decorre da aplicação da alíquota própria sobre os valores de aquisições de insumos, não existindo qualquer crédito quando se trata de insumo sujeito à alíquota zero, como antes assinalado e (2) não houve comprovação, por parte da recorrente, de que suas aquisições de insumos não seguiram o regime geral, ou seja, que os insumos adquiridos não se sujeitaram à alíquota zero.

No tocante às aquisições que deveriam se sujeitar à alíquota zero, como é o caso dos vários insumos da indústria aeronáutica previstos no art. 6º do Decreto n.º 5.171/2004, não há que se falar em possibilidade de creditamento, ainda que ocorra indevida tributação do PIS/COFINS na venda daqueles insumos pelos fornecedores da recorrente, uma vez que há vedação expressa à tomada de crédito quando se trata de aquisição de insumos não sujeitos ao pagamento das contribuições (art. 3º, §2º, II da Lei n.º 10.637/ 2002).

Sublinhe-se, ademais, que não há que se aplicar, ao caso dos autos, o art. 17 da Lei n.º 11.033/04, uma vez que aquela norma garante o creditamento de insumos vinculados às vendas desoneradas ali delimitadas, cuja aquisição esteja sujeita ao pagamento de PIS/COFINS, hipótese que não corresponde àquela dos autos.

Observe-se que a recorrente não logrou comprovar que suas aquisições de insumos não seguiram o regramento previsto no art. 6º do Decreto n.º 5.171/2004, dando ensejo à vedação prevista no art. 3º, §2º, II da Lei n.º 10.637/ 2002. Tal insuficiência probatória também atinge, obviamente, eventual tomada de créditos com base no art. 17 da Lei n.º 11.033/04. Caberia à recorrente comprovar, através de explicação analítica e acompanhada de documentos contábeis e fiscais pertinentes, que a alegada aquisição de insumos se sujeitou à incidência (com alíquota diferente de zero) das contribuições não cumulativas.

Nesse contexto, importa lembrar que a compensação tributária pressupõe a existência de crédito líquido e certo em nome do sujeito passivo, a teor do art. 170 do Código Tributário Nacional. Pode-se dizer, em outros termos, que o direito à compensação existe na medida exata da comprovação da certeza e liquidez do crédito pleiteado, recaindo sobre aquele que postula o direito creditório o ônus de demonstrá-lo, como dispõe o novo Código de Processo Civil, em seu art. 373:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

É evidente, portanto, que, no caso de pedidos de restituição, ressarcimento ou declaração de compensação, o ônus da prova recai sobre o sujeito passivo, não assistindo razão à recorrente quando busca refutar tal encargo.

Desse modo, já em sua impugnação perante o colegiado *a quo*, a recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido, sob pena de preclusão do direito de produção de provas documentais em outro momento processual, em face do que dispõe o §4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

Apesar da recorrente ter se eximido, tanto no curso do procedimento fiscal como na manifestação de inconformidade, de reunir elementos suficientes para justificar suas alegações, e do fato de não ter ocorrido nenhuma das exceções enunciadas no §4º, acima transcrito, analisei os elementos dos autos trazidos após a manifestação de inconformidade, e chego à conclusão de que não há provas suficientes para a comprovação do direito alegado pela recorrente, tendo esta se eximido de apresentar, por ocasião do recurso voluntário, quaisquer provas adicionais para sustentar suas alegações.

Em relação às alegações que não seria aplicável, no caso, a redução a zero da alíquota da contribuição ao PIS e da COFINS com base nos dispositivos legais citados, a recorrente não se desincumbiu de comprová-las. Pelo contrário, os documentos fiscais apresentados à fiscalização durante o procedimento de auditoria dos créditos e acostados aos autos são incapazes de sustentar a sua tese.

Nesse contexto, entendo como correta a análise da decisão recorrida acerca das notas fiscais juntadas:

Primeiro, porque alguns deles trazem aposto carimbo indicando que, nos termos do Decreto 5.171, de 2004, as contribuições incidiram à alíquota zero. Nesse caso, explicita-se a impossibilidade de apuração de créditos. Segundo, porque os documentos fiscais que não trazem tal carimbo nada mais comprovam do que a realização da operação que, por determinação da legislação tributária, estaria submetida à alíquota zero, com os mesmos efeitos da primeira situação. A exceção alegada pela contribuinte não é provada pela simples ausência do referido carimbo, na linha de raciocínio de que a ausência de evidência não é evidência da ausência. A prova buscada pela contribuinte deveria ser reforçada por outros documentos fiscais e contábeis.

Analisando as notas fiscais apresentadas, observa-se que, de fato, a grande maioria delas não confirma a alegação da recorrente de que teria havido incidência do PIS/COFINS. Por outro lado, apesar de ter havido o destaque daquelas contribuições em pequena parcela das notas, não há comprovação de que o fornecimento daqueles insumos tenha sido decorrente de industrialização por encomenda e sujeito, por alguma norma, à alíquota diferente de zero.

No caso concreto, a recorrente deveria ter procedido à demonstração analítica de cada nota fiscal, com a comprovação de que suas aquisições de insumos se sujeitaram a outro regime normativo de alíquota diferente de zero. Eximiu-se, contudo, de comprovar, com documentação suficiente e necessária, suas alegações.

Sublinhe-se, nesse contexto, que a recorrente teve a possibilidade de apresentar, até o momento do recurso voluntário, todos os documentos contábil-fiscais hábeis para comprovar o direito creditório alegado. Neste contexto, não cabe a realização de diligência para suprir prova que deveria ter sido apresentada já na impugnação e que sequer em fase recursal foi trazida: procedimento de diligência não se afigura como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

Assinale-se, por fim, que as alegações de verdade material e formalismo moderado devem ser acompanhadas dos elementos de prova suficientes e necessários. O princípio da verdade material ou do formalismo moderado não se prestam a suprir a inércia daquele que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do direito invocado.

A verdade material ou o formalismo moderado não devem levar a uma desregrada busca, pelos órgãos julgadores, por elementos de provas que deveriam ser trazidos pela parte interessada. Nesse prisma, há que se recordar que existem regras claras, no âmbito do contencioso administrativo, que regulam o ônus e a preclusão probatória, não cabendo ao julgador afastar regras postas em face de aplicação indevida, no caso concreto, de eventuais princípios. A aplicação de princípios, como aqueles do formalismo moderado, verdade material, razoabilidade, entre outros, não pode se dar às custas do afastamento de regras postas que servem, em última instância, para a concretização de outros princípios jurídicos valiosos – como, por exemplo, a razoável duração do processo e a segurança jurídica.

Diante do exposto, por não restar comprovado que os insumos utilizados na fabricação dos produtos vendidos pela recorrente não se enquadravam no disposto na legislação tributária que prevê a redução a zero da alíquota da contribuição ao PIS e da COFINS, sendo tributados pela contribuição, bem como pela falta de liquidez e certeza quanto ao crédito pleiteado, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo-se a glosa em relação à aquisição de insumos.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães