



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



**Processo nº** 13973.000359/2004-63  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** 3001-002.335 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 15 de março de 2023  
**Embargante** TITULAR DE UNIDADE RFB  
**Interessado** SASSE ALIMENTOS LTDA E FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

EMBARGOS INOMINADOS. LAPSO MANIFESTO. ACOLHIMENTO.

As alegações de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto que impedem a liquidação/execução do acórdão embargado deverão ser acolhidas como embargos inominados para correção da decisão, mediante a prolação de um novo acórdão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos inominados, sem efeitos modificativos, para sanar as inexatidões materiais contidas no acórdão nº 3001-000.621, nos termos do voto condutor.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João José Schini Norbiato, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Marcos Roberto da Silva (Presidente).

## Relatório

### Dos autos

Este processo trata da controvérsia instaurada a partir da decisão da autoridade tributária da unidade de origem da Receita Federal, que, após análise de pedido de ressarcimento do contribuinte supracitado (fls. 02/05 e 12/16), reconheceu parcialmente crédito de PIS/PASEP apurado sob o regime da não-cumulatividade, decorrente de operações com o mercado externo no 1º trimestre de 2003 (vide análise registrada às fls. 98/110).

Em seu pedido, o contribuinte pleiteava crédito no valor de R\$ 20.081,38. Após proceder à análise, a unidade de origem da RFB concluiu que o direito creditório existente seria de R\$ 15.247,21. De acordo com o Despacho Decisório (fls. 109), a diferença é decorrente de glosas efetuadas em créditos calculados em relação a Bens/Serviços Utilizados como Insumos, Despesas com Energia Elétrica e Despesas Financeiras de Empréstimos e Financiamentos.

Irresignado com essa decisão, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 121/126), na qual, em síntese, questiona os critérios utilizados pela autoridade tributária na determinação da base cálculo dos insumos geradores de crédito e pugna que o entendimento adotado pela unidade local ofende o princípio da legalidade.

Ao julgar a manifestação de inconformidade (acórdão n.º 06-18.247, fls. 129/140), a colenda 3ª Turma da DRJ/CTA (CURITIBA/PR), por unanimidade de votos, acordou em dar-lhe provimento parcial, *“para considerar indevidas as glosas das bases de cálculo dos créditos de PIS (item 2.2.2 do despacho decisório, fl. 103), relativas a despesas com energia elétrica de R\$ 12.901,19, para o período de apuração 02/2003, e de R\$ 12.694,09, para o período de apuração 03/2003, e para que sejam mantidas as demais glosas explicitadas no despacho decisório, devendo a Saort/DRF/Joinville-SC, promover o recálculo das compensações a serem homologadas, em função do resultado do presente julgamento”* (fls. 130).

Efetuada o recálculo determinado pela decisão de piso, o crédito reconhecido passou a ser de R\$ 15.669,54 (vide fls. 154/155).

Inconformado com a decisão da DRJ, o contribuinte resolveu interpor Recurso Voluntário (fls. 145/150), o qual acabou distribuído a esta turma extraordinária. Nele, a então Recorrente repisa os mesmos argumentos que veiculou em sua manifestação de inconformidade, ou seja, que os critérios utilizados pela unidade de origem (e agora ratificados pela DRJ) na determinação da base de cálculo dos insumos geradores de crédito ofendem a legalidade.

Em sessão de 22 de novembro de 2018, após deliberar acerca das razões trazidas pela recorrente, este colegiado decidiu, por voto de qualidade, rejeitar a proposta de conversão do julgamento em diligência, suscitada pelos conselheiros Renato Vieira de Avila (relator) e Francisco Martins Leite Cavalcante, e no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso; decisão que restou consubstanciada no Acórdão de Recurso Voluntário n.º 3001-000.621 (165/179).

### **Dos embargos**

O processo foi então remetido à unidade de origem (Delegacia da Receita Federal do Brasil em Joinville/SC) para execução do acórdão, ocasião em que, conforme registrado no Despacho de Encaminhamento às fls. 185 dos autos, percebeu-se que no acórdão constavam informações de outro processo do mesmo contribuinte: o de n.º 13973.000066/2005-67, que trata de Pedido de Ressarcimento de Créditos da COFINS e teve Recurso Voluntário julgado na mesma sessão em que foi proferido o acórdão n.º 3001-000.621.

Depois disso, o processo foi devolvido a este Conselho e encaminhado à Presidência deste colegiado para que fosse avaliada a admissibilidade do Despacho de Encaminhamento às fls. 185 como embargos.

Ao analisar o acórdão n.º 3001-000.621, o ilustre Presidente da turma concluiu haver um equívoco em sua formalização, já que as informações registradas no relatório do acórdão não correspondiam àquelas constantes no despacho decisório do processo n.º 13973.000359/2004-63 (fls. 06/110), mas sim àquelas do despacho decisório do processo n.º 13973.000066/2005-67 (vide DESPACHO DE ADMISSIBILIDADE DE EMBARGOS às fls. 188/191).

Em virtude do constatado, o nobre Conselheiro Presidente acolheu os Embargos Inominados opostos pela unidade local da RFB e os encaminhou para sorteio entre os integrantes desta turma, já que o Relator e o Redator originais do acórdão n.º 3001-000.621 não mais integravam este colegiado. Os embargos foram então sorteados e distribuídos à minha relatoria.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro João José Schini Norbiato, Relator.

### 1. Da admissibilidade dos embargos

O Despacho de Encaminhamento emitido pela unidade local da RFB (fls. 185), no qual foi apontada a existência de equívocos na formalização do acórdão n.º 3001-000.621, foi admitido como embargos inominados pelo ilustre Presidente deste Colegiado, nos termos do art. 66, Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015. Como se trata de embargos inominados, para os quais o regimento não estabelece prazo para oposição, não há tempestividade a ser aferida no presente caso.

Acerca da legitimidade para apresentação dos embargos, o douto Conselheiro Presidente destaca o seguinte em seu despacho de admissibilidade:

Esclareça-se contudo que o despacho de fl.85 não se reveste das formalidades quanto aos legitimados, conforme estabelece a regra regimental, § 1º, V do art. 65 do Anexo II, do RICARF, visto que **não foi encaminhado pelo Titular da Unidade, tampouco há delegação de competência, no entanto estando caracterizado o erro material na formalização do acórdão, cuja informação trazida no referido despacho foi suficiente e relevante para possibilitar a constatação do citado equívoco e estando expressamente consignado no Manual de Exame de Admissibilidade de Embargos, de observância obrigatória no presente exame, que diante de um defeito na formalização dos embargos inominados pode o Presidente da Turma ao concluir que se trata de inexatidão material devida a lapso manifesto assumir a autoria dos Embargos, acolhê-los como Inominados e determinar a sua inclusão em pauta de julgamento**, considero superada a questão, de modo a possibilitar a regular tramitação do presente processo com vistas à solução do erro material constatado.

(grifo nosso)

Estão, portanto, presentes os pressupostos para admissibilidade do Recurso.

## 2. Dos equívocos na formalização do acórdão e sua correção

Analisando o conteúdo dos autos deste processo, chego à mesma conclusão registrada no despacho de admissibilidade, ou seja, de que se trata de um equívoco na formalização do acórdão n.º 3001-000.621.

Vê-se que ambos os processos (este e o de n.º 13973.000066/2005-67) tratam de pedidos de ressarcimento do mesmo contribuinte, os quais foram objeto de análise em um único procedimento fiscal (cujo resultado encontra-se registrado no TERMO DE VERIFICAÇÃO E ENCERRAMENTO DA ANALISE FISCAL, às fls. 98/104), no qual foi aplicada idêntica metodologia de apuração de créditos, a partir de documentos requeridos por meio das mesmas intimações fiscais.

Logo no cabeçalho do TERMO DE VERIFICAÇÃO E ENCERRAMENTO DA ANALISE FISCAL (fls. 98) é possível constatar que os dois processos, juntamente com outros mais, foram analisados em conjunto. A partir do referido termo, constata-se também que a análise do crédito nos dois processos baseou-se em documentos apresentados pelo contribuinte em atendimento às Intimações SAORT/DRF/J01 n.º 1351/2007, 1459/2007 e 47/2008 (fls. 23; 75/78 e 88/90, respectivamente) e a apuração dos créditos foi realizada a partir dos mesmos critérios (item 4 do termo).

Ademais, com base no relatório do acórdão de recurso voluntário proferido no processo n.º 13973.000066/2005-67<sup>1</sup>, podemos inferir que as razões da inconformidade do contribuinte contra o despacho decisório emitido no bojo daquele processo são essencialmente as mesmas trazidas na manifestação de inconformidade apresentada nestes autos (fls. 121/126). Observa-se também que, tanto naquele quanto neste processo, a DRJ decidiu que as glosas em relação às despesas de energia elétrica eram indevidas. Por fim, constata-se que as razões de recurso em relação à decisão de primeira instância são, em suma, iguais nos dois processos.

Portanto, como já consignado no início deste voto, entendo que houve um lapso na formalização do acórdão n.º 3001-000.621, que não implica alterações nos fundamentos e dispositivo da decisão, mas que demanda correção para que a unidade de origem possa promover a execução da decisão. Diante disso, proponho que o referido acórdão passe a ter a seguinte redação:

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

**Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003**

**RELATOR. DILIGÊNCIA DE OFÍCIO. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.**

Rejeita-se a diligência proposta pelo Relator, de ofício, quando o Colegiado decide, por voto de qualidade, pela sua imprescindibilidade, impraticabilidade ou irrazoabilidade para o correto prosseguimento do feito e solução da lide, por ausência dos designios necessários a sua realização.

<sup>1</sup> [https://acordaoscarf.carfdata.economia.gov.br/carf/pdfs/processados2/13973000066200567\\_5946660.pdf](https://acordaoscarf.carfdata.economia.gov.br/carf/pdfs/processados2/13973000066200567_5946660.pdf)

[...]

## Relatório

### Pedido de Ressarcimento

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos (PER/DCOMP) de **PIS/PASEP** – Mercado Externo, apurados sob o regime da não-cumulatividade, relativo ao 1º trimestre do ano calendário de **2003**, no valor de **R\$ 20.081,38 (vinte mil e oitenta e um reais e trinta e oito centavos)**.

Intimação Receita Federal nº 1351/2007

A fim de instruir o processo, a Receita Federal intimou a contribuinte a apresentar os seguintes documentos:

1. Apresentar arquivos digitais de notas fiscais LRE e LRS, elaborados conforme disposições da Portaria DRF/J01 n.º 35, de 18 de julho de 2005(1), referentes a todos os estabelecimentos do contribuinte, matriz e filiais, relativos ao período entre o 4.º trimestre/2002 ao 4.º trimestre/2004 ;
2. Apresentar memória de cálculo dos créditos de PIS/PASEP do 4.º trimestre/2002;
3. Apresentar os Balancetes mensais que demonstrem as receitas e despesas declaradas nos DACONs do período;
4. Apresentar demonstrativo das Despesas Financeiras de Empréstimos e Financiamentos Obtidos Junto a Pessoas Jurídicas utilizadas no cálculo dos créditos do período;
5. Apresentar demonstrativo dos Despachos de Exportações Diretas e Indiretas desse trimestre, relacionando as respectivas notas fiscais de venda;
6. Apresentar Pedido de Ressarcimento de créditos de COFINS do 4.º trimestre/2004 via PGD PERDCOMP;
7. Apresentar cópia do Contrato Social de Sasse Alimentos Ltda.;
8. Apresentar cópia de documento de identidade do Sr. Errol Sasse, que subscreve os pedidos.

O contribuinte apresentou os documentos dentro prazo estabelecido.

Intimação Receita Federal nº 1459/2007 e nº 47/2008

Posteriormente, o contribuinte foi intimado novamente para apresentar cópias simples de diversas notas fiscais de saída e entrada do ano de 2003 a 2004, sob pena de ter seu pedido de ressarcimento indeferido.

Atendendo a solicitação do fisco, o contribuinte apresentou as notas conforme solicitado.

Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal

Em suma, o fisco considerou que, sob a rubrica empréstimos financeiros e financiamentos, não poderiam ser aproveitados créditos decorrentes de "atraso no pagamento de títulos, em cartório ou diretamente aos fornecedores, as despesas sobre contratos de câmbio e a faturização (a cessão de crédito na modalidade pro soluto, ou seja, sem responsabilização do cedente dos créditos, ou mera "compra e venda" de créditos, como se deduz claramente da leitura do art. 15, § 1º, inciso III, alínea 'd', da Lei n. 9.249/95, que define serviço de factoring)", na medida em que não configurariam "empréstimos nem financiamentos". Além disso, entendeu que os valores pagos "a título de COSIP, multas, correção monetária e juros de mora", não poderiam compor a base de cálculo do crédito nas faturas de energia elétrica, na medida em que "estranhos ao fornecimento e consumo" do estabelecimento.

Por fim, entendeu que "despesas indiretas com pessoal — entre essas: alimentação, transporte para o local de trabalho, cestas básicas, despesas com viagens, remédios, uniformes e equipamentos de segurança — e despesas administrativas indiretas como projetos de produtos, assessoria empresarial, honorários advocatícios, disposição final de resíduos da produção, serviços e telefonia fixa e móvel e vigilância de seus estabelecimentos, evidentemente não se enquadram no conceito de insumo e não podem ser considerados para fins de apuração dos créditos de PIS/PASEP e COFINS não cumulativos".

Encerrou-se a análise do Pedido de Ressarcimento, de **R\$ 20.081,38**, de que trata o processo do contribuinte. Por ela, dado todo o exposto e em decorrência das verificações executadas, concluiu-se que é de se reconhecer ao interessado o direito creditório na monta de **R\$ 15.247,21 (quinze mil duzentos e quarenta e sete reais e vinte e um centavos)**.

#### **Despacho Decisório**

Desta sorte, o presente despacho decisório, houve por bem, reconhecer PARCIALMENTE o direito creditório postulado, para considerar o valor de **R\$ 15.247,21 (quinze mil duzentos e quarenta e sete reais e vinte e um centavos)** como o saldo dos créditos de PIS/PASEP, remanescente ao final do 1º trimestre de 2003, passível de ressarcimento sem a incidência de juros moratórios, nos termos do art. 52, §5.º, da IN SRF n.º 600/2005, homologam-se as compensações até o limite do crédito reconhecido.

Efetuada as compensações, remanescem saldo devedor no valor original de **R\$ 4.834,17**.

#### **Manifestação de Inconformidade**

Em sede de sua manifestação de inconformidade, a recorrente traz, em suma, os seguintes argumentos:

Créditos decorrentes de financiamento Primeiramente, a manifestante rechaça a fundamentação do Despacho Decisório, que não poderia a Impugnante deduzir créditos relativos aos juros pagos pelo atraso de pagamento de títulos ou pela cessão de crédito.

Aduz que, a norma que autorizou o crédito **se referiu a empréstimos e financiamentos da pessoa jurídica**, conceito no qual, sem dúvida alguma, incluem-se os valores em questão, pagos a título de juros, os quais implicaram em custo das atividades operacionais da empresa. Acrescenta que, a lei, em sua redação original, não estabeleceu a distinção pretendida pelo Auditor Fiscal.

Contribuição incidente sobre o custo total da **energia elétrica** consumida Por seu turno, alega que, da mesma forma, os valores pagos a título energia elétrica não poderiam ter sido restringidos à base de cálculo do ICMS, e que a lei não fez tal distinção, permitindo

ao contribuinte creditar-se da contribuição incidente sobre o custo total da energia elétrica consumida.

A manifestante assevera que multas, juros e parcela COSIP são custos indissociáveis da fatura de energia elétrica, integrando o preço pago pelo contribuinte, e, portanto, custo empregado da sua produção.

Bens e serviços utilizados como **insumo** na fabricação de produtos destinados à venda. Ademais, alega que as demais despesas, consideradas indiretas pelo Auditor Fiscal, igualmente, consistem em "bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda" e que conceito de insumo não poderia ser restringido àqueles produtos e serviços que irão, efetivamente, compor o produto final. Trata-se, no caso, como bem destacou o Auditor Fiscal, de despesas relativas à uniformes e equipamentos de segurança, ao custo de desenvolvimento de produtos, assessoria empresarial, entre outras, as quais, sem dúvida alguma, consistem em custos necessários ao desenvolvimento das atividades da Impugnante.

Por fim, aduz que se o objetivo da concessão ao crédito da contribuição era o de dar efetividade ao princípio da não-cumulatividade, desonerando o custo da produção, não restam dúvidas de que a base de cálculo empregada pela Impugnante não poderia ter sido desconsiderada, visto referir-se a despesas integralmente relacionadas a sua atividade-fim, por isso, requer que seja deferido o crédito requerido.

#### **DRJ/CTA**

A manifestação de inconformidade foi julgada **parcialmente procedente** e recebeu a seguinte ementa:

Acórdão 06-18.247 - 3ª Turma ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

#### **PIS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS PERMITIDOS.**

Dão direito ao crédito do PIS, no regime de incidência não-cumulativa, os insumos que, comprovadamente, forem aplicados diretamente no produto, consumidos e/ou alterados no processo produtivo, podendo os créditos correspondentes energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica serem descontados a partir de 10 de fevereiro de 2003.

**RESSARCIMENTO. NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS FINANCEIRAS. FACTORING. ATRASO PAGAMENTO— DE TÍTULOS. DESPESAS E DESAGIOS EM CONTRATOS DE CÂMBIO.**

No sistema de não-cumulatividade, não geram créditos a serem descontados do PIS, as despesas financeiras decorrentes de *factoring*, de atraso no pagamento de títulos, em cartório ou diretamente aos fornecedores, e as despesas e deságios verificados em contratos de câmbio suportados pelo contribuinte, por não se caracterizarem como despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica.

#### **Solicitação Deferida em Parte**

Acrescenta que não há, no *factoring*, a rigor, empréstimo ou financiamento, mas mera "compra e venda" dos créditos. Inexiste, então, empréstimo ou financiamento nesse tipo de contrato, sendo descabido a contribuinte creditar-se das despesas financeiras decorrentes.

Quanto aos alegados créditos de energia elétrica, contrariando o que afirma a autoridade a quo, a DRJ aduz que "*a partir das cópias da Dacon (fls. 16/18) [18/22], preenchidas pela própria interessada, nota-se os valores informados como 'despesas de energia*

*elétrica' (item 04 da ficha 04) dizem respeito, justamente à base de cálculo do ICMS, composta por itens ligados à energia elétrica (consumo; demanda; fatur. reativo — Ufer; e encargo capac. emerg.), conforme se pode apurar a partir das notas-fiscais/fatura de energia elétrica, cópias às fls. 88/89 [94/95]”.* Dessa forma, concluiu que a glosa feita pela Saort/DRF/Joinville-SC é indevida.

Por fim, entendeu por manter a glosa de aquisições em itens de bens/serviços utilizados como insumos, no sentido de que os valores glosados não representam venda de mercadoria para a interessada, mas tão somente empréstimo, com previsão expressa de retorno ao legítimo proprietário, não podendo, pois, servirem de base para creditamento do PIS. Destacou também, que a interessada não apresentou argumentos específicos contra essa glosa, fazendo alegações genéricas sobre o conceito de insumo.

Conclusão do voto

Isso posto, deu parcial provimento à manifestação de inconformidade, para considerar indevidas as glosas das bases de cálculo dos créditos do PIS, relativas a despesas com energia elétrica no valor de R\$ 422,33 (quatrocentos e vinte e dois reais e trinta e três centavos).

### **Recurso Voluntário**

Após relatar brevemente os eventos fáticos transcorridos, a recorrente repisa os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade, quais sejam:

#### Despesas decorrentes de empréstimos e financiamentos

A recorrente discorda da DRJ, no sentido de que, as despesas financeiras não se restringem àquelas pagas a instituições financeiras ou relativas a contratos de mútuo, formalmente realizados nos termos do Código Civil. Aduz que a norma que autorizou o crédito se referiu a empréstimos e financiamentos da pessoa jurídica, conceito no qual, segundo a mesma, sem dúvida alguma, incluem-se os valores em questão, pagos a título de juros, os quais implicaram em custo das atividades operacionais da empresa

#### Bens e serviços utilizados como insumo

A ora Recorrente não trouxe, em suas razões de recurso, impugnação específica acerca das glosas realizadas pela unidade de origem em créditos declarados como aquisições de bens e serviços utilizados como insumo, as quais foram mantidas pela decisão de piso.

Por fim, requereu que seja recebido o presente Recurso Voluntário, dando-lhe integral provimento, para o fim de que seja reformada a r. Decisão recorrida, com o deferimento do crédito não autorizado pela Turma julgadora “a quo”.

É o relatório.

### **Voto Vencido**

Conselheiro Renato Vieira de Avila - Relator

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão que julgou parcialmente procedente o Pedido de Ressarcimento de **PIS/PASEP** – Mercado Externo, apurados sob o regime da não-cumulatividade.

#### Admissibilidade do Recurso

A contribuinte teve ciência do acórdão de manifestação de inconformidade em **07.07.2008**, conforme Aviso de Recebimento - AR, nos termos do inciso II do parágrafo 2º do artigo 23 do Decreto 70.235 de 06.03.1972 (PAF), iniciando-se a contagem do

prazo para apresentação de recurso no dia útil subsequente, conforme artigo 5º, também do PAF.

Art. 5º Os prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento.

Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

Verifica-se, pois, que a recorrente apresentou o competente Recurso Voluntário em **06.08.2008**, conforme comprova o carimbo da DRF - JOIVILLE, logo, o recurso apresentado é tempestivo ao prazo legal estabelecido no artigo 56 do PAF:

Art. 56. Cabe recurso voluntário, com efeito suspensivo, de decisão de primeira instância, dentro de trinta dias contados da ciência.

Por fim, observo que, em conformidade com o art. 23B do Anexo II da Portaria MF n.º 343 de 2015 (Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF), este colegiado é competente para apreciar o feito, tendo em vista que o valor do litígio está dentro do limite estabelecido pelo dispositivo.

#### Argumentos de Defesa no Recurso Voluntário

Em breve síntese, foram apresentados, em sede de recurso, os seguintes argumentos: despesas decorrentes de empréstimos e financiamentos.

#### Despesas decorrentes de empréstimos e financiamentos

A questão meritória relativa ao argumento da utilização das despesas decorrentes como empréstimo e financiamento será analisada em momento processual adequado, vez que, conforme a narrativa dos fatos a seguir, o encaminhamento a ser proposto será a conversão em diligência para verificar a existência de insumos, alegados em narrativa a parte deste argumento.

#### DOS FATOS

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento relativo à **PIS/PASEP** apurado pelo regime da não-cumulatividade, referente ao período de apuração 1º trimestre de 2003, decorrentes das operações de exportação, no qual consta a indicação de um crédito de **R\$ 20.081,38**. O ilustre Auditor Fiscal responsável pela análise dos créditos e respectivas compensações realizadas entendeu que, do valor de **R\$ 20.081,38**, requerido pela Impugnante, somente **R\$ 15.247,21** seriam legítimos.

A 3ª Turma da DRJ/CTA apreciou a contenda, emitindo o Acórdão n.º 06-18.247, fls. 129/140, que deferiu em parte a solicitação do contribuinte, reconhecendo o erro de fato na glosa efetuada na rubrica Despesas de Energia Elétrica do DACON nos períodos 02/2003 e 03/2003, abrindo-se crédito complementar da diferença em favor do interessado no valor de **R\$ 422,33**, totalizando o crédito reconhecido na monta de **R\$ 15.669,54**.

Como demonstrado, o direito creditório foi parcialmente provido pelos órgãos “a quo”, argumentos tratados no Relatório acima. Diante disso, a recorrente busca o reconhecimento de créditos na monta de **R\$ 4.411,84**.

#### Da Conversão em Diligência

A recorrente está submetida ao **PIS/PASEP** não cumulativo e alega haver, em seu favor, créditos decorrentes de insumos, consoante prevê o art. 3.º c/c o art. 5º da Lei 10.637/2002.

Por este motivo, ante a alegada existência de documentos que comprovem haver insumos não considerados na formação da base de cálculo, justifica-se a conversão em diligência.

Como expresso em votos anteriores, alterei meu entendimento pela preclusão da juntada de documentos fora dos limites temporais da impugnação.

Isto porque, o tema de instrução probatória, em especial, o momento da apresentação da documentação para comprovação dos eventos ocorridos, é assunto controverso, com critérios em definição, atentando, assim, à necessária segurança jurídica que deve tornar a relação fisco contribuinte.

Ocorre que, em havendo desconexão entre os critérios interpretativos, e, em momento processual administrativo recursal, se faz possível, como se tem entendido aqui, abrir a possibilidade de o contribuinte, corretamente e de acordo com os critérios aceitos pela autoridade fazendária, comprovar a existência do pagamento indevido, e, por consequência, da existência do crédito, tal alternativa deve ser posta em prática.

Em sendo assim, deve o Estado aceitar esta complementação da prova, a fim de satisfazer aos seus próprios critérios. Veja-se, não há oportunidade para apresentação de prova; mas sim, oportunidade para complementação de prova, haja vista, pela percepção do contribuinte, ter havido entendido que, com a disponibilização dos documentos conforme o fez, estaria sanada a exigência.

Confira-se a lição do Conselheiro Cássio Schappo:

Ressalte-se, ademais, que a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, através do Acórdão 9303-005.065, de 16 de maio de 2017 (fls. 654/664), deu provimento ao Recurso Especial do contribuinte, "com o retorno dos autos ao colegiado de origem para análise de novos documentos juntados pelo sujeito passivo" (fls. 655), e para determinar "o envio dos autos à câmara baixa para apreciação das provas carreadas aos autos, ainda que em sede de Recurso voluntário" (fls. 659), pelos argumentos sintetizados na seguinte ementa (fls. 654), verbis.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Data do fato gerador: 24.04.2008 RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. ENFRENTAMENTO DA FUNDAMENTAÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO. CONHECIMENTO.

O recurso especial de divergência que combate a fundamentação do acórdão recorrido, demonstrando a comprovação do dissenso jurisprudencial, deve ser conhecido, consoante art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015. Além disso, mesmo após complementada a decisão ora recorrida com relação à ocorrência da preclusão para a produção de provas, pela via dos embargos de declaração, não se caracterizou a hipótese de fundamentos autônomos suficientes, cada um por si só, para manutenção do julgado estando correta a insurgência pela via especial enfrentando o argumento da possibilidade de apresentação e análise de documentos novos em sede recursal.

PROVAS DOCUMENTAIS NÃO CONHECIDAS. REVERSÃO DA DECISÃO NA INSTÂNCIA SUPERIOR. RETORNO DOS AUTOS PARA APRECIÇÃO E PROLAÇÃO DE NOVA DECISÃO.

Considerado equivocada o acórdão recorrido ao entender pelo não conhecimento de provas documentais somente carreadas aos autos após o prazo para

apresentação da impugnação, estes devem retornar à instância inferior para a sua apreciação e prolação de novo acórdão.

Recurso especial do contribuinte provido Dos meios aptos à comprovação Os meios aptos à comprovação do crédito pleiteado, vem sendo delineado pela jurisprudência administrativa. Segue a orientação:

Acórdão 3301-001.985 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária DCTF RETIFICAÇÃO LIVRO APURAÇÃO DE ICMS E DIPJ PROVA A comprovação de erro no preenchimento de DCTF se faz pela apresentação da contabilidade escriturada à época dos fatos, acompanhada por documentos que a embasam, ainda que na forma resumida para os contribuintes que optam pela apuração do lucro na forma presumida, não sendo admitida a mera apresentação de DIPJ, cuja natureza é meramente informativa, entretanto, uma vez apresentado o Livro Apuração de ICMS verificase a possibilidade de comprovação Do momento da para a apresentação dos documentos Uma vez definidos os meios de comprovação do Erro material, urge delimitar os aspectos temporais para a aceitação de documentos.

Para o bem da relação fisco contribuinte, o rigor formal da primeira leitura do critério temporal, no qual o momento adequado, esgotaria-se com o transcurso do prazo da apresentação da manifestação de inconformidade, estaria sendo abrandado, conforme entendimento abaixo exposto, no qual documentos acostados após a apresentação de recurso voluntário seriam ainda aceitos, confira-se a decisão abaixo transcrita:

Acórdão 3402003.196 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária PARECER TÉCNICO. JUNTADA APÓS APRESENTAÇÃO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. POSSIBILIDADE A juntada de parecer pelo contribuinte após a interposição de Recurso Voluntário é admissível. O disposto nos artigos 16, §4º e 17, ambos do Decreto nº 70.235/1972 não pode ser interpretado de forma literal, mas, ao contrário, deve ser lido de forma sistêmica e de modo a contextualizar tais disposições no universo do processo administrativo tributário, onde vige a busca pela verdade material, a qual é aqui entendida como flexibilização procedimental probatória.

Ademais, referida juntada está em perfeita sintonia com o princípio da cooperação, capitulado no art. 6º do novo CPC, o qual se aplica subsidiariamente no processo administrativo tributário.

Dos meios aptos à comprovação

Os meios aptos à comprovação do crédito pleiteado, vem sendo delineado pela jurisprudência administrativa. Segue a orientação:

Acórdão 3301-001.985 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária DCTF RETIFICAÇÃO LIVRO APURAÇÃO DE ICMS E DIPJ PROVA A comprovação de erro no preenchimento de DCTF se faz pela apresentação da contabilidade escriturada à época dos fatos, acompanhada por documentos que a embasam, ainda que na forma resumida para os contribuintes que optam pela apuração do lucro na forma presumida, não sendo admitida a mera apresentação de DIPJ, cuja natureza é meramente informativa, entretanto, uma vez apresentado o Livro Apuração de ICMS verificase a possibilidade de comprovação Do momento da para a apresentação dos documentos Uma vez definidos os meios de comprovação do Erro material, urge delimitar os aspectos temporais para a aceitação de documentos.

Para o bem da relação fisco contribuinte, o rigor formal da primeira leitura do critério temporal, no qual o momento adequado, esgotaria-se com o transcurso

do prazo da apresentação da manifestação de inconformidade, estaria sendo abrandado, conforme entendimento abaixo exposto, no qual documentos acostados após a apresentação de recurso voluntário seriam ainda aceitos, confira-se a decisão abaixo transcrita:

#### Das Conversões em Diligência

A praxis processual administrativa considerada como apta à comprovação da existência do crédito tributário, vem sofrendo, conforme se demonstrou, diverso tratamento ao longo do tema, variando desde posições mais formalistas, na qual não há a possibilidade de apreciação de documentos após o protocolo da manifestação de inconformidade, da qual, repita-se, este conselheiro já fora adepto.

#### Precedente Análogo ao Caso

Em evolução, demonstrou-se que, além de polêmico, o tema vem se alterando para a aceitação de documentos após o Recurso Voluntário, até o entendimento atual, cuja compreensão se encontra na Resolução 3001-000.020, de relatoria do Conselheiro Orlando Rutigliani Berri, que converteu o julgamento do caso em diligência nos seguintes termos:

O recorrente apresentou DCTF e Dacon retificadora, informando este fato quando da apresentação da manifestação de inconformidade. No seu entender, com a apresentação dessas declarações retificadoras estaria sanada a irregularidade apontada no despacho decisório.

Entretanto, o acórdão recorrido manteve o indeferimento do pedido de compensação sob o argumento de que o interessado não apresentou qualquer elemento contábil que demonstrasse ter havido pagamento a maior ou indevido e, deste modo, o recorrente não comprovou a liquidez e certeza do crédito informado na DComp em questão.

Portanto, em síntese, o fundamento da decisão recorrida foi a falta de apresentação de documentação probante satisfatória (escrituração contábil-fiscal) que corroborasse as informações apresentadas, notadamente, na DCTF retificadora.

O interessado, quando da apresentação do recurso voluntário, afirma, com suas próprias palavras, que houve erro quando do preenchimento da DCTF, razão pela qual apresentou a retificadora da DCTF, juntamente com a Dacon, e, no seu entender, seria suficiente para a solução do litígio uma vez que o fundamento do despacho decisório seria apenas a inexistência de débito. Como o acórdão recorrido proferido pela 1ª Turma da DRJ/JFA indeferiu sua manifestação de inconformidade, agora pela falta de apresentação de documentação probante que demonstrasse o seu direito, o recorrente apresentou esses documentos, que entende serem suficientes para a devida comprovação do direito à compensação solicitada. Requer a realização de diligência para o esclarecimento acerca do crédito compensado, caso entenda-se necessário.

Assim, tem se encaminhado, nestes casos, oportunizar, ao recorrente, a apresentação dos documentos necessários à demonstração da origem do crédito, pois, conforme descrito na resolução de conversão em diligência:

Pois bem. Entendo que há razoável dúvida quanto à certeza e liquidez dos alegados direitos ao crédito que o recorrente pretende compensar.

É certo que é condição indispensável à compensação de tributos a liquidez e certeza do crédito, nos termos do que dispõe o art.

170A da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional CTN).

Necessário, neste sentido, a comprovação cabal da existência desses supostos créditos, o que pode ser demonstrados com base na análise da documentação contábil fiscal do contribuinte.

Deste modo, visando propiciar a ampla oportunidade para o recorrente esclarecer e comprovar os fatos alegados, em atendimento aos princípios da verdade material, da ampla defesa e do contraditório, concluo que o presente julgamento deve ser convertido em diligência.

Desta forma, por entender que a mencionada retificação (DCTF e Dacon) levada a efeito pelo recorrente, sinaliza com a possibilidade de acerto quanto ao correto valor do indébito de Cofins, e, com isto, o reconhecimento da extinção do débito tributário objeto da compensação, nos termos do inciso II do artigo 156 do CTN..

#### Proposta de Conversão em Diligência

Portanto, ante a tema que, por um lado, indica a existência de crédito por parte do contribuinte, mas que, por desapego, até inconsciente, no que tange aos critérios utilizados pelo fisco, a fim de aceitar a legitimidade dos créditos postos pela recorrente, e, por outro lado, a possibilidade de o Estado negar crédito regular, faz-se justiça ao pleito em perfazimento à orientação acima exposta, e por entender que este PAF não se encontra em condições de julgamento, proponho sua conversão em diligência para: intimar a recorrente a apresentar planilha explicativa da formação da base de cálculo da contribuição, com a especificação segregada de quais bens e serviços são considerados insumos. Ainda, que traga aos autos documentos comprovantes da tomada destes serviços, tais quais notas fiscais, contratos, etc. Em complementação, que junte também, a contabilização da tomada destes bens e serviços, apontando os respectivos lançamentos em seus livros Razão e Diário.

Após a autoridade preparadora deverá preparar relatório, minudente e concludente, acerca da formação da base de cálculo da contribuição, apontando todos os valores incluídos em sua base de cálculo, segregando os insumos acima discriminados.

Em seguida, abra-se vista ao recorrente pelo prazo de 30 (trinta) dias, para, querendo, manifestar-se, findos os quais deverão os autos retornar a este Conselho Administrativo para prosseguimento.

(assinado digitalmente)

Renato Vieira de Avila

#### **Voto Vencedor**

Conselheiro Orlando Rutigliani Berri - Redator Designado

#### Preâmbulo

Com a devida licença aos I. Conselheiros Relator e Francisco Martins Leite Cavalcante, que entenderam que o caso sob exame é passível de conversão do julgamento do recurso voluntário em diligência, tanto que a propuseram de ofício, posto que não tal intento não foi suscitado pelo recorrente, passo a seguir e resumidamente esclarecer meu entendimento contrário.

Da desnecessidade da diligência

De plano, entendo que todos os elementos necessários à formação da convicção deste Colegiado encontram-se presentes nos autos; neste sentido cabe citar o artigo 18 do Decreto 70.235 de 06.03.1972, que dispõe que 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". Esclareço que, não obstante referido dispositivo faz referência ao colegiado de primeira instância, entendo também aplicável a esta instância recursal diante de eventual necessidade de esclarecimento de fatos necessários ao julgamento da lide, o que, como já mencionei, não ocorre no presente caso.

#### Da fundamentação

O caso sob exame perpassa a questão que diz respeito à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas, cuja delimitação do respectivo ônus depende a definição da maior parcela das responsabilidades na relação jurídico-tributária.

Nesse contexto, é fato que a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, tratam do princípio fundamental do direito probatório, segundo o qual "quem acusa e/ou alega deve provar", obrigação, diga-se, que abarca tanto a autoridade fiscal, relativamente à demonstração da infração ensejadora do ilícito tributário, a teor do prescrito na parte final do caput do artigo 9º do Decreto nº 70.235 de 1972, quando determina que os autos de infração e notificações de lançamento "deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito", quanto o contribuinte, cuja mesma legislação impõe o ônus de provar o que alega em face das provas carreadas pela autoridade fiscal, conforme dispõe o inciso III do artigo 16 do referido diploma legal, ao determinar que a impugnação conterà "os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir".

Porém, o caso sob exame é de repetição de indébito, impondo-se, entretanto, algumas modificações, como a veremos a seguir.

É entendimento comezinho que nos casos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, é dever do contribuinte a demonstração da efetiva existência do indébito, exigindo-se deste a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do pleito. Ou seja, por óbvio, documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito; pois sem referida evidenciação, o pedido repetitório resta prejudicado na sua origem. Não se duvide que as normas acima mencionadas, prevêm a realização de diligências e mesmo perícias, por parte da autoridade fiscal, destinadas à verificação da exatidão das informações trazidas pelos sujeitos passivos, mas é preciso deixar evidenciado que referida previsão não se presta para suprir o ônus da prova que incumbe as partes, posto que seu escopo é de ver elucidadas questões pontuais mantidas controversas mesmo em face dos documentos trazidos pelo contribuinte/recorrente; em outros termos, as diligências servem para esclarecer dúvidas específicas, e não para determinar que a autoridade fiscal competente, diante da falta de comprovação da existência de determinado crédito, venha suprir obrigação que cabia ao contribuinte.

Em regra, no caso específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, ao contribuinte cumpre o ônus que a legislação lhe atribui, quando traz os elementos de prova que demonstrem a existência do crédito. E tal demonstração, no caso das pessoas jurídicas, muitas vezes está associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que o respaldem. Assim, para comprovar a existência de um crédito vinculado a um registro contábil, não basta apresentar seu registro (escrituração formal e legal), mas também indicar a que documentos este está associado; bem como é de fundamental importância, neste contexto, que a descrição da operação constante dos registros e documentos seja objetiva e clara suficiente para possibilitar a perfeita caracterização do negócio que pretende demonstrar como existente de fato.

Logo, me filio àqueles que entende que não é tarefa do julgador, ainda mais de instância recursal, contextualizar os elementos de prova trazidos pelo contribuinte no caso de um pedido de restituição, compensação ou ressarcimento, tanto quanto não é contextualizar os elementos de prova trazidos pela autoridade fiscal no âmbito de um lançamento de ofício; pois como já explanado, quem acusa deve provar, contextualizando os elementos de prova que evidenciam a infração; da mesma forma, quem pleiteia repetição deve provar a existência do direito creditório, contextualizando os elementos e prova que evidenciam o indébito.

Respaldado no entendimento acima expresso que convém salientar que não deve, diante de um pleito repetitório apresentado, a autoridade fiscal diligenciar para fins de verificar, de ofício, a existência do crédito pleiteado; pois as normas regulamentares de regência da matéria faculta a situação segundo a qual apresentado o pedido e constatado que o contribuinte, por exemplo, demonstrou, por documentos e registros contábeis individualmente associados, a origem dos créditos pleiteados, perante a autoridade fiscal, se dúvidas remanescerem em relação a questões pontuais, demandar por diligências para dirimir tais questões duvidosas, e não transferir para a autoridade fiscal ou para o julgador administrativo a responsabilidade pela produção probatória atribuída originariamente ao sujeito passivo no caso dos pedidos de repetição de indébito. E é, com a devida vênia, isso que ocorreria nestes autos, se fosse acatada e, por consequência, promovida a diligência proposta; pois, a meu ver, tal promoção, da forma como pretendida, serviria para suprir irregularmente a omissão do contribuinte, o que não é processualmente admissível, na medida em que o contribuinte é quem deveria ter envidado esforço para comprovar/demonstrar/evidenciar que seu pleito é factível.

Dito isto, convém também trazer à discussão o recorrente tema que povoa as peças recursais, qual seja, o da verdade material. É "lugar comum" as assertivas defensivas pautadas no chamado "princípio da verdade material", segundo o qual é dever da autoridade fiscal a busca da verdade real; nesse passo, cabe elucidar que não obstante o fato de o processo administrativo ser informado pelo princípio da verdade material, em nada prejudica o que se expôs alhures. É dizer, referido princípio a busca da verdade que ultrapassa a "verdade" dos fatos alegados pelas partes, mas para obter êxito em tal desiderato impõe-se que referida "busca" ocorra num ambiente em que, efetivamente, as partes atuem proativamente no sentido do cumprimento do seu onus probandi. De outra forma dizendo, este princípio dirige-se mais especificamente ao julgador administrativo, autorizando-o a ir para além dos elementos de prova trazidos pelas partes, quando estes elementos induzem à suspeição segundo a qual determinados fatos ocorreram não da forma como esta ou aquela parte alega, mas de uma outra qualquer, na medida em que, como sabe-se, o julgador não está vinculado às versões das partes. Mas isto, à evidência, nada tem a ver com propiciar, in casu, ao sujeito passivo recorrente, que tem o ônus de provar o que alega/pleiteia, a oportunidade de transferir para a autoridade fiscal que analisa seu pleito repetitório, a obrigação por produzir prova que, do ponto de vista estritamente legal, já deveria compor, como requisito de admissibilidade, o pedido desde sua formalização inicial. Ainda de outro modo dizendo, da mesma forma que não é aceitável que um lançamento seja efetuado sem provas e que se permita posteriormente, em sede de julgamento e por meio de diligências, tal instrução probatória, também não é razoável se aceitar que um pleito, in casu, repetitório, seja proposto sem a minuciosa demonstração e comprovação da existência do indébito.

Por fim, cabe-me evidenciar, relativamente quanto aos documentos e feitos que o nobre Relator visa obter com sua proposta de diligência à autoridade fiscal competente, que a teor da legislação tributária, o que faz prova a favor do sujeito é, ex vi do artigo 923 do RIR de 1999, a escrituração mantida com observância das disposições legais, acompanhada dos documentos hábeis que atestem a ocorrência dos fatos nelas registrados; pois, eventual escrituração contábil-fiscal, efetuada sem base nos documentos que lhe dão suporte, é incapaz de atestar o que quer que seja, o que, por si só, torna impossível a aferição da existência de quaisquer créditos.

É como penso.

Da conclusão Com base em tais considerações, relativamente ao presente voto vencedor, decidiu o Colegiado, por voto de qualidade, por rejeitar a proposta de diligência aventada, de ofício, pelo Relator.

(assinado digitalmente)

Orlando Rutigliani Berri

Entendo serem essas as alterações necessárias para que a unidade de origem possa realizar a execução da decisão proferida no acórdão n.º 3001-000.621.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por acolher os embargos inominados, sem efeitos modificativos, para sanar as inexatidões materiais contidas no acórdão n.º 3001-000.621, que passa a ter a redação acima indicada.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato