



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14774.000156/2009-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-010.894 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de agosto de 2023
Recorrente COMPANHIA ALCOOLQUIMICA NACIONAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ENERGIA TÉRMICA UTILIZADA COMO INSUMO DE PRODUÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Se utilizada como insumo, o custo de aquisição de energia térmica permite a apropriação de créditos do PIS e da COFINS, ainda que o custo tenha ocorrido antes de 15/6/2007, data da vigência da nova redação do art. 3º, III, da Lei 10.833/2003, dada pela Lei 11.488/2007 (ADI SRF nº 2/2003).

DIREITO CREDITÓRIO. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.

Cabe ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito tributário para o qual pleiteia ressarcimento, restituição ou compensação, por meio da apresentação de escrituração contábil e fiscal apta a este fim, bem como de documentação que a suporte. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ENERGIA TÉRMICA UTILIZADA COMO INSUMO DE PRODUÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Se utilizada como insumo, o custo de aquisição de energia térmica permite a apropriação de créditos do PIS e da COFINS, ainda que o custo tenha ocorrido antes de 15/6/2007, data da vigência da nova redação do art. 3º, III, da Lei 10.833/2003, dada pela Lei 11.488/2007 (ADI SRF nº 2/2003).

DIREITO CREDITÓRIO. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.

Cabe ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito tributário para o qual pleiteia ressarcimento, restituição ou compensação, por meio da apresentação de escrituração contábil e fiscal apta a este fim, bem

como de documentação que a suporte. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. REPERCUSSÃO GERAL (TEMA 736).

O Supremo Tribunal Federal - STF, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 796.939, em sede de repercussão geral, decidiu pela inconstitucionalidade da multa isolada prevista pelo § 17 do artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996, fixando a seguinte tese jurídica para o Tema 736: “É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas referentes aos créditos sobre aquisições de energia térmica (vapor), assim como para determinar a improcedência total do lançamento no processo administrativo 10480.722241/2012-53, com a consequente insubsistência da multa isolada aplicada.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos Frederico Schwochow de Miranda - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luis Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Ricardo Piza di Giovanni (Suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Ricardo Piza di Giovanni.

Relatório

Por bem retratar a situação dos autos, adota-se parcialmente o relatório do Acórdão recorrido, que segue transcrito:

Trata-se da Manifestação de Inconformidade de fls. 378/399, contra o DESPACHO DECISÓRIO DRF/REC/PESSOA JURÍDICA/2011 de fls. 239/244 (incluindo o PARECER SEORT/RECIFE/2011), assinado em 01/04/2011, que deferiu parcialmente

direito creditório relativo a ressarcimento da Cofins e do PIS do 2º trimestre de 2004, homologou na proporção dos créditos reconhecidos compensação objeto de Declaração de Compensação (DCOMP) e considerou não declaradas duas DCOMP em papel dos processos originais n.ºs 13401.0000469/2008-33 e 13401.000471/2008-68, conforme fls. 160 e 180, estas com débitos de Cofins Importação e PIS Importação.

O referido DESPACHO contém o seguinte, na decisão (fl. 243):

a) *pelo DEFERIMENTO PARCIAL dos PERs:*

- *n.º 13993.54630.300608.1.1.09-5604 (fls. 01 a 03), de ressarcimento da COFINS do 2º trimestre-calendário de 2004, com o reconhecimento do direito creditório de R\$ 652.494,90 (seiscentos e cinquenta e dois mil, quatrocentos e noventa e quatro reais e noventa centavos), não havendo previsão legal de incidência de juros de atualização monetária, atentando-se ao disposto no art. 6º do Decreto 2.138/97 e nos artigos 49 a 54 da IN/RFB 900/08 (compensação de ofício);*
- *n.º 06054.43071.171208.1.1.08-8000 (fls.04 a 06), de ressarcimento de Contribuição para o PIS do 2º trimestre-calendário de 2004, com o reconhecimento do direito creditório de R\$134.693,19 (cento e trinta e quatro mil seiscentos e noventa três reais e dezenove centavos), não havendo previsão legal de incidência de juros de atualização monetária;*

b) *CONSIDERAR NÃO DECLARADAS AS COMPENSAÇÕES de fls. 154 e 175 deste processo, devendo ser os débitos nelas constantes informados à INSPETORIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL NO RECIFE - 4º RF, para LANÇAMENTO.*

c) *pela HOMOLOGAÇÃO PARCIAL da DCOMP n.º 27517.01939.170610.1.3.08-4783 (fls 215/220), e NÃO HOMOLOGAÇÃO das DCOMPs n.ºs 03763.20453.180610.1.3.08-7917 (221/224) e 24598.18975.180610.1.3.08-4410 (fls. 225 a 228), restando saldo devedor no valor original de R\$ 17.636,63 (dezesete mil seiscentos e trinta e seis reais e sessenta e três centavos), conforme quadro (são relacionados débitos de CSLL, IRRF e Cofins, tratados no processo n.º 14774.0001562009-91): (...)*

d) *pela cobrança dos débitos remanescentes compensados indevidamente.*

(...)

Passa então a contestar a parte do Despacho relativo às DCOMP não homologadas e homologadas parcialmente, defendendo o direito aos créditos da não cumulatividade sobre aquisições de vapor (energia térmica) e fretes.

Explica que "a energia térmica (vapor) se constitui insumo precípua para realização do objeto social da defendente que, além de outros, a produção de VAN - Acetado de Vinila Monômero", e que "na planta industrial da CAN - COMPANHIA ALCOOLQUÍMICA, a energia térmica conduzida pelo vapor incide diretamente sobre as matérias primas associadas em recipientes, tais quais o ácido acético e o eteno, aquecendo-os e impondo-lhes maior movimentação das moléculas, imprescindíveis para reação química e a consecução do produto final."

Trata da definição de insumos para fins da não cumulatividade da Cofins e do PIS, mencionando acórdãos da DRJ em Juiz de Fora e do Segundo Conselho de Contribuintes, julgado da Justiça Federal em São Paulo, doutrina e o art. 66 da IN SRF n.º 247, de 2002, e argumentando não haver dúvidas "que o vapor (energia térmica) é bem ("...quaisquer outros bens...") que sofreu alteração em face da perda de propriedade física (condensação e transformação da energia na reação química - calor - movimentação das moléculas), em função da ação (convecção) diretamente exercida

sobre o produto em fabricação. **Portanto é insumo nos termos da legislação, mesmo anterior a Lei 11.488/2007.**"

Também considera que "tanto o Conselho de Contribuintes quanto o Judiciário não admitem a restrição ao princípio da não cumulatividade relativo ao PIS e a COFINS, tendo em vista não haver restrições no âmbito da Constituição Federal, portanto devendo o vocábulo 'INSUMO' ter seu significado comum, nos termos da Lei Complementar 95/02, a qual versa sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação de leis", e que "A Lei 11.488/07 sem sombra de dúvidas tão somente interpretou, posto que repetiu, disposição normativa já posta pelo sistema jurídico pátrio, para que não houvesse mais dúvidas quanto a possibilidade do aproveitamento de crédito decorrente de aquisição de energia térmica."

Defende a aplicação da Lei nº 11.488, de 2007, a períodos anteriores, citando em favor de sua interpretação o art. 106 do CTN e julgado do STJ sobre a Lei nº 9.779, de 1999 (REsp 746768, sobre créditos da não cumulatividade do IPI).

Quanto aos fretes, afirma ter assentado nos processos dos Autos de Infração antes mencionados que "parte dos créditos ali glosado decorreu de mero erro de preenchimento das DACON 's, visto que fora equivocadamente incluídos na linha de "INSUMOS" os fretes de compra e venda dos produtos, que, por se darem em sua maioria no modal marítimo, são de valores bastante expressivos, mas que de maneira nenhuma poderia ser objeto de cobrança de tributo, consoante toda a legislação e jurisprudência aplicável à espécie."

(...)

Requer, ao final, seja julgada procedente a Manifestação de Inconformidade, homologando-se a compensação efetivada, e protesta por todos os meios de prova em direito admitidas, "principalmente juntada posterior de novos documentos, perícias contábeis, inspeções judiciais, enfim, tudo o que for necessário para se asseverar o ora expendido".

Informações às fls. 442 e 446 dão conta do apensamento dos processos nºs 14774.000156/2009-91 (que contém débitos de CSLL, IRRF e Cofins com compensação não homologada, conforme informado no Despacho Decisório, à fl. 243) e **10480.722241/2012-53 (relativo Auto de Infração de multa isolada por compensação indevida)**.

(...)

Ao final da Impugnação, requer seja declarado nulo o lançamento e, no mérito, "por reverência à argumentação, **seja julgada improcedente a Ação Fiscal, no sentido de serem decretada inexigível a multa fixada instada no procedimento fiscal**, arquivando-a, por conseguinte, em atendimento aos preceitos legais e jurisprudenciais exaustivamente elencados, por ser ainda, medida de salutar justiça", bem como protesta "provar o alegado mediante todos os meios de prova em direito admitidas, principalmente juntada posterior de novos documentos, perícias técnicas e ou contábeis, inspeções, enfim, tudo o que for necessário (grifos nossos)".

A 2ª Turma da DRJ no Recife proferiu decisão (fls. 448 a 463), por unanimidade de votos, julgando improcedente a manifestação de inconformidade e procedente o Auto de Infração relativo à multa isolada objeto do processo nº 10480.722241/2012-53 (apensado), nos termos do voto do relator.

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, no qual reproduz, na essência, as razões apresentadas por ocasião da manifestação de inconformidade quanto ao mérito do seu direito creditório, **defendendo o direito aos créditos da não cumulatividade**

sobre aquisições de vapor (energia térmica) e fretes. Junto ao recurso interposto não foram apresentadas novas provas acerca dos créditos pleiteados.

Pede ainda pela **improcedência da ação fiscal de aplicação da multa isolada.**

Ressalta ainda que, quanto à matéria pertinente às compensações tidas por “Não Declaradas”, os respectivos débitos foram parcelados no Programa de Parcelamento Refis, não sendo este assunto objeto de discussão no referido recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo, preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Dos créditos sobre aquisições de energia térmica (vapor)

Quanto à energia térmica, entendeu a fiscalização que somente após 2007 caberia ser tomado o crédito, a partir da alteração legislativa dada pela Lei n.º 11.488/2007, mantido o mesmo entendimento pela DRJ no Recife, nos termos da ementa à seguir transcrita:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

NÃO CUMULATIVIDADE. ENERGIA TÉRMICA. CRÉDITOS ADMISSÍVEIS APENAS A PARTIR DE 15/06/2007.

O direito a créditos do PIS e Cofins não cumulativos sobre aquisição de energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, foi introduzido pelos arts. 17 e 18 da Lei n.º 11.488, publicada em 15 de junho de 2007, pelo que em relação às aquisições anteriores do referido insumo não se admite os créditos.

Contudo, o referido dispositivo somente foi incluído para admitir a tomada de crédito de energia térmica quando não utilizada como insumo no processo produtivo, não prejudicando a tomada de crédito quando essa energia se enquadrar no conceito de insumo.

É o que bem traçou o Conselheiro José Fernandes do Nascimento quando da relatoria do Acórdão n.º 3302-004.595, de julho de 2017, com fulcro no Ato Declaratório Interpretativo n.º 2/2003:

Cabe ressaltar, por oportuno, que no período de apuração dos créditos objeto da presente lide, só havia previsão de apropriação de créditos sobre custos na aquisição de energia elétrica. A extensão para a energia térmica somente ocorreu a partir de 15/6/2007, data da vigência da Lei 11.488/2007, que deu nova redação ao art. 3º, III, da Lei 10.833/2003.

Acontece que a interpretação da anterior e nova redação do citado preceito legal, leva a conclusão que ele institui o direito de crédito sobre aquisição de energia elétrica, quando ela não é utilizada como insumo produção, ou seja, quando utilizada nas demais atividades do contribuinte. Se caracterizada como insumo de produção, o

fundamento do direito de apropriação de crédito encontra-se estabelecido no art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, vigente desde a instituição do regime não cumulativo. Esse é, inclusive, o entendimento da própria administração tributária, que se encontra explicitado Ato Declaratório Interpretativo (ADI) n.º 2/2003, cujos excertos pertinentes seguem transcritos:

Art. 1º A partir de 1º de dezembro de 2002, as pessoas jurídicas submetidas à incidência não-cumulativa do PIS/Pasep poderão descontar créditos calculados em relação a bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à:

I - venda; e

II - prestação de serviços.

[...]

Art. 3º Para os fatos geradores da contribuição para o PIS/Pasep, na modalidade não-cumulativa, ocorridos em dezembro de 2002 e janeiro de 2003:

I - a receita decorrente da venda de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica integra a respectiva base de cálculo;

II - não poderá ser descontado:

a) o crédito do PIS/Pasep calculado em relação ao valor da energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, exceto quando se tratar de insumo utilizado na forma prevista no art. 1º; e [...].

Assim, de acordo com a definição de insumo aqui adotado, inequivocamente, o custo de aquisição do referido combustível gera direito a crédito da Cofins. (grifos nossos).

Nesse mesmo sentido, admitindo o crédito de energia térmica quando enquadrado no conceito de insumo mesmo antes da redação dada pela Lei n.º 11.488/2007, vejamos outras manifestações deste Conselho:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Data do fato gerador: 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006, 30/04/2006, 31/05/2006, 30/06/2006 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. Constatada omissão no acórdão, no tocante a ponto em que o Colegiado deveria pronunciar-se de ofício, acolhem-se os embargos, sem efeitos infringentes, para que seja sanado o vício apontado, acrescentando-se as razões para manter a decisão que deu parcial provimento ao recurso voluntário. Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins Data do fato gerador: 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006, 30/04/2006, 31/05/2006, 30/06/2006 COMBUSTÍVEIS. GLP E ÓLEO DIESEL. INSUMOS DO PROCESSO PRODUTIVO. CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A COFINS. Os gastos com combustíveis e lubrificantes geram créditos a serem utilizados na apuração do PIS e da COFINS, nos termos do art. 3º, II da Lei n.º 10.833/2003, por serem essenciais ao processo produtivo. **Os efeitos do art. 18, inciso III, da Lei n.º 11.488/2007, vigente a partir de 15/06/2007, concernente aos créditos no consumo de energia térmica da pessoa jurídica, não alcança as aquisições de utilidades empregadas na atividade produtiva como insumo, previsto desde a publicação da Lei n.º 10.833/03.** Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Data do fato gerador: 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006, 30/04/2006, 31/05/2006, 30/06/2006 COMBUSTÍVEIS. GLP E ÓLEO DIESEL. INSUMOS DO PROCESSO PRODUTIVO. CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS. Os gastos com combustíveis e lubrificantes geram créditos a serem utilizados na apuração do PIS e da COFINS, nos termos do art. 3º, II da Lei n.º 10.833/2003, por serem essenciais ao processo produtivo. **Os efeitos do art. 17, inciso IX, da Lei n.º 11.488/2007, vigente a partir de 15/06/2007, concernente aos créditos no consumo de energia térmica da pessoa jurídica, não alcança as aquisições de utilidades empregadas na atividade produtiva como insumo, previsto**

desde a publicação da Lei nº 10.637/02. (Acórdão n.º 3201-004.617 Data da Sessão 12/12/2018 Relator Paulo Roberto Duarte Moreira – grifos nossos).

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/05/2006 a 31/05/2006 REGIME NÃO CUMULATIVO. DEDUÇÃO DE CRÉDITO. DEFINIÇÃO DE INSUMO. 1. No âmbito do regime não cumulativo da Cofins, enquadram-se na definição de insumo tanto a matéria prima, o produto intermediário e o material de embalagem, que integram o produto final, quanto aqueles bens ou serviços aplicados ou consumidos no curso do processo de produção ou fabricação, mas que não se agregam ao bem produzido ou fabricado. 2. Também são considerados insumos de produção ou fabricação os bens ou serviços previamente incorporados aos bens ou serviços diretamente aplicados no processo de produção ou fabricação, desde que estes bens ou serviços propiciem direito a créditos da referida contribuição. ENERGIA TÉRMICA UTILIZADA COMO INSUMO DE PRODUÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE. **Se utilizada como insumo, o custo de aquisição de energia térmica permite a apropriação de créditos da Cofins, ainda que o custo tenha ocorrido antes de 15/6/2007, data da vigência da nova redação do art. 3º, III, da Lei 10.833/2003, dada pela Lei 11.488/2007 (ADI SRF nº 2/2003).** (...) (Acórdão n.º 3302- 005.402 Data da Sessão 18/04/2018 Relator Walker Araujo – grifos nossos).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006 NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO A CRÉDITO. Na não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo, excluindo-se as aquisições que não se mostrem necessárias à consecução das atividades que compõem o objeto social do contribuinte. **CRÉDITO. ENERGIA TÉRMICA. INSUMO DE PRODUÇÃO. POSSIBILIDADE. Os dispêndios na aquisição de gás amônia e gás freon utilizados na produção de energia térmica consumida no processo produtivo permitem a apropriação de créditos da contribuição não cumulativa, observados os demais requisitos da lei.** (Acórdão n.º 3201-006.004. Data da Sessão 23/10/2019 Relator Helcio Lafeta Reis – grifos nossos).

No presente caso, a energia térmica (vapor) é utilizada no processo produtivo da recorrente, assim descrito na manifestação de inconformidade (fls. 385 a 386), conforme pode-se observar no trecho a seguir destacado:

Verifica-se que a **energia térmica (vapor) se constitui insumo precípua** para realização do objeto social da defendente **que, além de outros, é a produção de VAN - Acetado de Vinila Monômero.**

Em linhas sintéticas, na planta industrial da CAN-COMPANHIA ALCOOLQUÍMICA, **a energia térmica conduzida pelo vapor incide diretamente sobre as matérias primas associadas em recipientes, tais quais o ácido acético e o eteno, aquecendo-os e impondo-lhes maior movimentação das moléculas, imprescindíveis para reação química e a consecução do produto final.**

Sabe-se que a matéria é formada por átomos e moléculas que estão em permanente estado de agitação térmica. A energia térmica é a energia associada a esta agitação térmica, e a temperatura é um valor numérico que a expressa.

Quando um corpo é colocado próximo de outro com uma temperatura diferente, a energia térmica é transferida do corpo com temperatura maior para o de temperatura menor, até estes atingirem a mesma temperatura.

A energia térmica de um corpo, associada a agitação térmica, também pode ser entendida como sendo a energia cinética total de suas moléculas. Os processos pelos

quais esta energia pode ser transferida, processos de transferência de calor, são: condução, convecção e radiação.

É exatamente o que ocorre na planta da Companhia Alcoolquímica Nacional - Alcoolquímica, ora defendente. **O vapor adquirido da Petroflex traz, por condução, a energia térmica, que por convecção é transferida diretamente às matérias primas que por reação química se transformarão no produto final da planta industrial, qual seja o VAN.** O vapor perde energia transformando-se em água (condensação) e a energia é consumida, aliás, transformada na reação química, ambos perdendo, por óbvio, propriedades físicas.

Portanto, **a energia térmica trazida pelo vapor**, ou poderia ser por outros fluidos térmicos, **incide diretamente sobre os componentes químicos que, por intermédio de reações químicas, atingem a produção do VAN** (grifos nossos).

Trata-se, portanto, de elemento essencial a própria produção, inerente ao processo produtivo, se enquadrando, portanto, ao conceito de insumo.

Nesse sentido, cabem ser revertidas as glosas sobre a energia térmica utilizada no processo produtivo, cabendo ser integralmente garantido o crédito pleiteado pelo sujeito passivo nesse item.

Dos créditos sobre fretes

Superada a questão atinente aos créditos sobre aquisições de energia térmica, passamos à análise dos fundamentos da decisão de piso que manteve as glosas referentes aos créditos sobre fretes, confrontando o entendimento da recorrente.

O contribuinte transcreve no recurso aqui analisado, assim como na manifestação de inconformidade julgada pela DRJ Recife, instruções relativas às Linhas 06A/02 e 06A/07 do Dacon, segundo as quais, na primeira, “integram o custo de aquisição dos insumos o seguro e o frete pagos na aquisição, quando suportados pelo comprador”, enquanto que na segunda, própria das “Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda”, a pessoa jurídica deve informar “os valores de armazenagem de mercadoria pagos a terceiros, bem como o valor de frete (inclusive o frete decorrente do transporte realizado entre matriz e filiais da empresa ou entre estas) na operação de venda de bens adquiridos para revenda e de bens de fabricação própria, quando o ônus for suportado pelo vendedor”.

Segundo a impugnação, deveriam ser considerados como legítimos os créditos tomados de fretes relativos à aquisição de matéria prima e como mero equívoco de forma, jamais causador de exigência fiscal, a aposição de fretes para venda, alocados na alínea de insumo, quando deveriam ser em alínea própria.

Contudo, como bem destacaram os julgadores na decisão de piso, o contribuinte não produz qualquer prova quanto ao alegado. Nem ao menos menciona algum valor correspondente a fretes na aquisição de matéria prima ou nas vendas, os quais seriam o motivo da inconformidade. O mesmo comportamento se repete no Recurso Voluntário, ou seja, mais uma vez nenhuma prova dos créditos e das alegações é apresentada.

No sentido contrário, assim assevera o Acórdão impugnado (fl. 460):

O Auditor Fiscal responsável pelo Termo de Informação Fiscal de fls. 201/219, diferentemente, detalha os valores levantados na "Planilha das Informações de Notas Fiscais de Entrada - Extraídas dos Arquivos NFE" (fls. 128/153) e na "Planilha de Glosas" (fl. 154), dentre outras, e informa ter considerado os créditos admitidos na legislação de regência, não sendo contestado diretamente em suas afirmações.

Verifica-se, assim, que o contribuinte não demonstrou ter sido desprezado ou computado a menor algum crédito referente aos admitidos, que são os da aquisição de insumos ou os da venda de bens adquiridos para revenda e de bens de fabricação própria, cujo ônus foi suportado pelo vendedor e cujos valores foram pagos a pessoa jurídica domiciliada no País ou a pessoa física ou jurídica no exterior. Por isso a alegação posta na Inconformidade deve ser rejeitada.

Em sede de ressarcimento/compensação, compete ao contribuinte o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito, consoante a regra basilar extraída do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), artigo 373, inciso I:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:
I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;
(...)

Ou seja, é o contribuinte que toma a iniciativa de viabilizar seu direito ao ressarcimento e à compensação, mediante a apresentação de PER/DCOMP, de tal sorte que, se a Fiscalização resiste à pretensão do interessado, incumbe a ele, na qualidade de autor, demonstrar e comprovar seu direito.

Assim, no caso concreto, já em sua impugnação perante a instância de julgamento a quo, a recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para demonstrar a 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 nº 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**;
(...)
§ 4º **A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual**, a menos que:
a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.
(grifos nossos)

Logo, verifica-se que a recorrente eximiu-se do ônus de produzir provas para sustentar suas alegações, tanto na manifestação de inconformidade quanto no recurso por ora analisado, uma vez que não foram trazidas novas provas aos autos.

A recorrente deveria ter trazido documentos pertinentes, suficientes e necessários, a fim de comprovar o crédito utilizado nas compensações não homologadas ou parcialmente homologadas. Repita-se, quando se trata de pedido de restituição ou ressarcimento, o ônus de provar a existência do direito creditório é do sujeito passivo. É o contrário do que se dá na hipótese de constituição do crédito tributário, onde quem deve carrear as provas aos autos é a autoridade administrativa responsável pelo lançamento tributário.

Cabia ao contribuinte, então, demonstrar os valores dos fretes não aproveitados e apresentar a comprovação necessária. Não tendo logrado êxito em provar suas alegações, manifesta-se im procedente o pleito da recorrente.

Da multa isolada

O Supremo Tribunal Federal – STF, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário autuado sob o nº 796.939, em sede de repercussão geral (tema 736), decidiu pela inconstitucionalidade da multa isolada prevista no § 17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996.

Referida decisão possui a seguinte ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. NEGATIVA DE HOMOLOGAÇÃO. MULTA ISOLADA. AUTOMATICIDADE. DIREITO DE PETIÇÃO. DEVIDO PROCESSO LEGAL. BOA-FÉ. ART. 74, §17, DA LEI 9.430/96.

1. Fixação de tese jurídica para o Tema 736 da sistemática da repercussão geral: “É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária”.

2. O pedido de compensação tributária não se compatibiliza com a função teleológica repressora das multas tributárias, porquanto a automaticidade da sanção, sem quaisquer considerações de índole subjetiva acerca do animus do agente, representaria imputar ilicitude ao próprio exercício de um direito subjetivo público com guarida constitucional.

3. A matéria constitucional controvertida consiste em saber se é constitucional o art. 74, §§15 e 17, da Lei 9.430/96, em que se prevê multa ao contribuinte que tenha indeferido seu pedido administrativo de ressarcimento ou de homologação de compensação tributária declarada.

4. Verifica-se que o §15 do artigo precitado foi derogado pela Lei 13.137/15; o que não impede seu conhecimento e análise em sede de Recurso Extraordinário considerando a dimensão dos interesses subjetivos discutidos em sede de controle difuso.

5. Por outro lado, o §17 do artigo 74 da lei impugnada também sofreu alteração legislativa, desde o reconhecimento da repercussão geral da questão pelo Plenário do STF. Nada obstante, verifica-se que o cerne da controvérsia persiste, uma vez que somente se alterou a base sobre a qual se calcula o valor da multa isolada, isto é, do valor do crédito objeto de declaração para o montante do débito. Nesse sentido, permanece a potencialidade de ofensa à Constituição da República no tocante ao direito de petição e ao princípio do devido processo legal.

6. Compreende-se uma falta de correlação entre a multa tributária e o pedido administrativo de compensação tributária, ainda que não homologado pela Administração Tributária, uma vez que este se traduz em legítimo exercício do direito de petição do contribuinte. Precedentes e Doutrina.

7. O art. 74, §17, da Lei 9.430/96, representa uma ofensa ao devido processo legal nas duas dimensões do princípio. No campo processual, não se observa no processo administrativo fiscal em exame uma garantia às partes em relação ao exercício de suas faculdades e poderes processuais. Na seara substancial, o dispositivo precitado não se mostra razoável na medida em que a legitimidade tributária é inobservada, visto a insatisfação simultânea do binômio eficiência e justiça fiscal por parte da estatalidade.

8. A aferição da correção material da conduta do contribuinte que busca à compensação tributária na via administrativa deve ser, necessariamente, mediada por um juízo concreto e fundamentado relativo à inobservância do princípio da boa-fé em sua dimensão objetiva. Somente a partir dessa avaliação motivada, é possível confirmar eventual abusividade no exercício do direito de petição, traduzível em ilicitude apta a gerar sanção tributária.

9. Recurso extraordinário conhecido e negado provimento na medida em que inconstitucionais, tanto o já revogado § 15, quanto o atual § 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996, mantendo, assim, a decisão proferida pelo Tribunal a quo.

Transitada em julgado em 20/06/2023, a decisão fixou a seguinte tese jurídica para o tema 736 da sistemática da repercussão geral:

“É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária”.

Nos termos do artigo 62, § 2º, do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, em regime de repercussão geral, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Restando definitiva a decisão do STF quanto à inconstitucionalidade da multa isolada prevista pelo § 17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, conclui-se que o fundamento da autuação não pode mais subsistir.

Dispositivo

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas referentes aos créditos sobre aquisições de energia térmica (vapor), assim como para determinar a improcedência total do lançamento no processo administrativo 10480.722241/2012-53, com a consequente insubsistência da multa isolada aplicada.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Frederico Schwochow de Miranda

