



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16403.000052/2007-68
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.164 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de setembro de 2021
Recorrente INTERNATIONAL PAPER - COMERCIO DE PAPEL E PARTICIPACOES ARAPOTI LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

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

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. PERD/COMP. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. INSUFICIÊNCIA.

As alegações constantes da manifestação de inconformidade devem ser acompanhadas de provas suficientes que confirmem a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Não tendo sido apresentada documentação assaz apta a embasar a existência e suficiência crédito alegado pela Recorrente, não é possível o reconhecimento do direito a acarretar em qualquer imprecisão do trabalho fiscal na não homologação da compensação.

LANÇAMENTO. DESNECESSIDADE. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. SÚMULA CARF 159.

Em pedido de ressarcimento de direito creditório não se discute cobrança, mas sim a não homologação da compensação pretendida, que possui efeito de confissão de dívida conforme o artigo 74, §6º da Lei 9.430/96.

Aplica-se a Súmula CARF nº 159, com os seguintes dizeres: “não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.”

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)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Lázaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luis Cabral, Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento ("DRJ") de Curitiba/PR, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, colaciono o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

Trata o processo de contestação contra indeferimento de pedido eletrônico de ressarcimento, de Cofins Não Cumulativa - Exportação do 4º trimestre de 2005, no valor de R\$ 5.236.880,37 (Per n.º 07095.89908.250806.1.1.09-5562), cumulado com Dcomp de fls. 05/08, 09/11 e 13/16, visando a extinção de débitos próprios.

A DRF em Ponta Grossa, por meio do Despacho Decisório n.º 350/2008, datado de 09/05/2008, indeferiu o ressarcimento pleiteado e, em consequência, **não homologou as compensações vinculadas ao pretendido crédito, motivado pela não entrega de documentos comprobatórios que permitissem a análise do direito creditório pleiteado.**

Cientificada do Despacho Decisório, em 15/05/2008, a interessada, por intermédio de seu procurador legalmente **habilitado, ingressou com Manifestação de Inconformidade, a seguir sintetizada.**

Esclarece que, dentre outras atividades, industrializa e comercializa, no mercado interno, papel sujeito à alíquota zero de PIS e Cofins, com o que acumularia créditos decorrentes da aquisição de insumos utilizados e consumidos em seu processo produtivo; comenta que o fisco a intimou a apresentar uma série de documentos (intimação fiscal n.º 202/2008), porém, em face do excessivo volume de documentos requeridos, solicitou dilação de prazo de mais 20 dias para cumprir a exigência fiscal, o qual foi parcialmente deferido com a concessão de 10 dias (Comunicado n.º 426/2008); sustenta que não obstante essa prorrogação do prazo, ainda assim não teria tido tempo suficiente para apresentar a 'longa' lista de documentação e na forma estabelecida pela intimação fiscal; em razão disso, foi solicitada novo prazo de atendimento, mas o fisco emitiu o despacho decisório não reconhecendo o seu direito creditório.

Destacando a necessidade de a administração pública obedecer aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, da ampla defesa e do contraditório, alega que, no caso, o tempo concedido pela autoridade *a quo* foi exíguo, em face do volume de documentos solicitados. Dizendo que não se negou a atender a requisição do fisco, apenas pediu um tempo maior para atendê-la, entende não ser razoável e tampouco proporcional o fisco negar o pedido de dilação do prazo e simplesmente indeferir seu pedido de ressarcimento e não homologar as declarações de compensação. Diz, ainda, que os livros obrigatórios sempre estiveram à disposição da autoridade fiscal.

Na sequência, **ressalta os princípios constitucionais do direito a ampla defesa e da não-privação de seus bens**, fazendo citação da jurisprudência e da doutrina, argumentando que o indeferimento de seu pleito, estaria ligado a fato cuja natureza é fundamental para a correta aplicação do direito, ou seja, verificação se as aquisições de insumos e bens aplicados no processo de fabricação do papel sujeito à alíquota zero no mercado interno gerariam direito ao crédito de PIS e de Cofins, e entendendo que teria havido flagrante desrespeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa, posto que lhe teria sido negado o direito à compensação pretendida sob o frágil argumento da não entrega de documentação para o fisco no prazo estipulado em intimação. Insiste que o alegado direito de crédito decorre da comprovação de fato relacionado à utilização de insumos e demais bens no processo produtivo de papel sujeito à alíquota zero, e, assim, para decidir sobre a eventual existência desse direito, seria obrigatório o fisco entrar em contato direto com o fato a ser provado.

Suscita a realização de perícia, alegando que a mesma seria imprescindível para comprovar seu direito de crédito de PIS e Cofins, decorrente de aquisições de insumos e demais bens utilizados na fabricação de papel sujeito à alíquota zero; indicando, para tanto, perito e formulando diversos quesitos.

Por fim, **pede que seja julgada totalmente procedente sua manifestação de inconformidade e requer a juntada de CD-Rom que diz conter toda a documentação solicitada pelo fisco.**

Quando da análise do processo por esta 3ª Turma/DRJ/Curitiba, tendo em vista a juntada de mídia na manifestação de inconformidade, que, segundo alegara, conteria as informações necessárias à comprovação de seu direito creditório, **devolveu-se o processo à unidade de origem para que fosse verificado se a documentação assim apresentada era suficiente para a análise da eventual existência do crédito reclamado**, dando ciência à interessada dos trabalhos realizados, reabertura de prazo para apresentação de eventuais contrarrazões e, posteriormente, reenvio para este órgão julgador.

Por sua vez, a Seção de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ponta Grossa (Safis/DRF/PTG) expediu intimação n.º 19/2010 e n.º 24/2010 para que a interessada apresentasse a documentação necessária para a adequada averiguação do alegado direito creditório, com solicitação pela contribuinte e autorização de prazo adicional para o cumprimento da exigência; novo pedido de dilação de prazo, devido a dificuldades na obtenção das informações solicitadas; após, reintimação fiscal, de n.º 227/2010, volta a interpelar a interessada para, no prazo de cinco dias úteis, cumprir as precitadas intimações, de n.ºs 19 e 24, com novo pedido de dilação de prazo por parte da contribuinte. **Em resposta ao último pedido de dilação de prazo, foi emitido o Comunicado n.º 03/2010, indeferindo a solicitação e comunicando o encaminhamento dos autos à DRJ em Curitiba para julgamento.**

Juntamente, foi lavrada Informação Fiscal pela Safis/DRF/PTG, noticiando brevemente os fatos havidos no processo, enfatizando as várias oportunidades dadas à contribuinte para a adequada instrução do processo e, ao final, concluindo pela impossibilidade de se verificar a consistência do crédito pleiteado.

A manifestação de inconformidade foi então analisada por esta 3ª Turma da DRJ em Curitiba/PR, que, por meio do Acórdão n.º 27.411, de 14 de julho de 2010, decidiu por rejeitar as preliminares arguidas, indeferir o pedido de perícia e manter o não reconhecimento do pedido de ressarcimento, bem como a não homologação da declaração de compensação.

Inconformada, **a interessada interpôs o recurso voluntário**, no qual requereu: (a) a declaração da nulidade do acórdão da DRJ/CTA, por afronta ao princípio do contraditório e da ampla defesa na diligência fiscal; (b) o reconhecimento do direito de crédito de Cofins pretendido e a homologação das compensações a ele vinculadas; (c) seja reconsiderado o indeferimento do pedido de perícia, para a interessada poder demonstrar a efetividade de seus créditos.

O recurso interposto foi apreciado pela Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, cujos membros, por meio do Acórdão n.º 3401-002.468, em sessão havida em 27/11/2013 entenderam que houve o cerceamento do direito de defesa, uma vez que em momento algum foi dada oportunidade de manifestação da interessada acerca da Informação Fiscal lavrada, e decidiram anular o processo a partir dessa Informação Fiscal de fls. 169 a 171, para que a auditoria fiscal se manifestasse acerca dos documentos juntados pelo contribuinte, intimando-o, após isso, para que apresentasse as contrarrazões no prazo de 30 dias sobre o novo despacho.

Retornado os autos à unidade de origem, foi atendida a determinação do CARF, dando ciência à interessada da Informação Fiscal e reabrindo-lhe o prazo para apresentação das contra-razões.

Em 19/12/2015, apresentou contestação, argüindo que a diligência não foi cumprida na forma determinada pela DRJ, pois ainda há documentos acostados aos autos que não foram apreciados pela auditoria fiscal, restando prejudicado seu direito ao crédito, com manifesto cerceamento ao direito de defesa; fala que como o trabalho fiscal não teria cumprido o papel de informar a autoridade julgadora sobre o crédito a que diz ter direito, a mencionada diligência deveria ser declarada nula, com a consequente determinação de uma efetiva apuração do direito creditório.

No item “2. Diligência efetuada novamente não atendeu ao que foi solicitado pela DRJ/Curitiba”, diz que a diligência foi insatisfatória, pois não realizou a análise que lhe foi imposta pelo órgão de julgamento. Isso porque a missão de verificar os documentos apresentados não foi realizada, pois o que deveria ser o resultado da análise da diligência com a elaboração dos demonstrativos do crédito resume-se a notícia dos documentos apresentados, não existindo qualquer trabalho sobre os documentos apresentados. Diz não acreditar que dos lançamentos contábeis não fosse possível identificar nenhum valor que componha o crédito postulado. E que a diligência tinha como pressuposto verificar todo e qualquer elemento que pudesse sustentar o direito creditório, tanto que o pedido de perícia só foi indeferido sob o argumento de que a diligência supriria tal pedido.

No item “3. Do Direito ao Crédito da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins”, ressalta que o crédito pleiteado, positivado no art. 5º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, teve origem na aquisição de bens consumidos e aplicados no processo de fabricação de papel conforme se demonstram das planilhas anexadas. E que o acúmulo de créditos decorre de seu vínculo às operações de exportação realizada, cujas receitas possuem imunidade assegurada pela Constituição Federal, o que leva a concluir pela legitimidade absoluta, eis que não consumidos na sistemática da não cumulatividade, pela inexistência de débitos a serem contrapostos aos mencionados créditos quando da sua apuração. Salieta que os bens consumidos no processo produtivo se enquadram no conceito de insumos, conforme vem se manifestando o CARF, de forma mais ampla. Entende, assim, ser legítimo o direito ao crédito porque todas as entradas das aquisições desses insumos foram devidamente escrituradas e os créditos respectivos informados no Dacon.

Por fim, solicita que seja considerada como não atendida a diligência inicial, determinando que seja feita a perícia como solicitada, ou ainda nova diligência, que não se limite a requerer arquivos magnéticos ou novos documentos, mas que se destine a confirmar e/ou apurar o montante do crédito postulado.

Foi então proferido novo julgamento pela DRJ Curitiba/PR, cuja ementa segue colacionada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

DECISÃO ANULADA PELO CARF.

Cabe proferir novo acórdão atinente a processo cuja decisão de primeira instância foi anulada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito de pedido de ressarcimento, é ônus da interessada a comprovação minuciosa da existência do direito creditório; não havendo atendido de forma satisfatória intimação para apresentação de provas quanto ao direito alegado, cabível ao fisco o indeferimento de seu pleito.

PEDIDO DE PERÍCIA.

É prescindível o pedido de perícia que vise a comprovação de créditos da pessoa jurídica, quando se tratar de matéria que não exige conhecimento técnico específico diferente da análise que deve ser realizada pela autoridade administrativa competente para o reconhecimento do crédito, ainda mais quando envolver a falta de apresentação de provas e informações quanto aos valores dos créditos pleiteados.

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho, alegando em síntese: *i*) preliminarmente, a nulidade do acórdão combatido, que mereceria ser reformado, pois está fundamentado em trabalho fiscal que não cumpriu a determinação exarada pelo CARF *ii*) apresentação de informações e laudo que comprovariam seu crédito, invocando em seu favor o princípio da verdade material; *iii*) o direito ao crédito de pis/cofins com base no artigo 3º, inciso II da Lei nº 10.637/2002/03, com origem na aquisição de insumos e bens aplicados no processo de fabricação de papel; *iv*) da necessidade de lançamento para a apuração das contribuições sociais.

É o relatório.

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Como se depreende do relato acima, a lide diz respeito à comprovação da existência e suficiência do crédito objeto da compensação, pela documentação apresentada pela Contribuinte nos autos. Tendo isso em vista, passo a analisar os argumentos da defesa.

i) Preliminar de nulidade do Acórdão recorrido: não atendimento à solicitação do CARF

Alega a Recorrente que o Acórdão da DRJ merece ser reformado, pois está fundamentado em trabalho fiscal que exorbitou os limites da matéria controversa nos autos, em especial a determinação do CARF no Acórdão 3401002.468.

Não lhe assiste razão.

O Acórdão CARF n. 3401002.468 foi lavrado com os seguintes dizeres:

Voto por anular a informação fiscal de fls. 169 a 171, para que a auditoria fiscal se manifeste acerca dos documentos juntados pelo contribuinte, e posteriormente, intimar o contribuinte para que apresente contrarrazões no prazo de 30 dias sobre o novo despacho..

Ora, o comando é claro: deve a autoridade fiscal de origem analisar a documentação apresentada pela Recorrente, avaliando se tal documentação é suficiente ou não para resguardar o crédito pleiteado, uma vez que não foi inicialmente objeto de averiguação.

Cumprindo a citada determinação proferida pelo CARF, a informação fiscal de fls 303 a 310 - cujo conteúdo foi dado ciência à Contribuinte, garantindo assim o contraditório e a ampla defesa -, a DRF apresentou a análise a seguir (fls 304):

Tendo em vista a determinação do CARF, que anulou o ato em atendimento à diligência da DRJ-Curitiba, segue a análise dos pontos principais do conteúdo do CD apresentada na Manifestação da Inconformidade:

- Atendimento ao item 6 da Intimação Fiscal n.º 202/2008, com a apresentação do fluxo de produção;
- Ausência no memorial de cálculo de qualquer menção relativo à rubrica “Outras operações com direito ao crédito”, conforme DACON à fl. 247, no montante total de R\$29.543.454,55 de base de cálculo total;
- Divergência na soma relativa a rubrica da linha do DACON, relativo ao insumo;
- Ausência de critério de rateio, com a segregação da parcela do crédito relativa ao crédito do mercado interno não-tributado, objeto do pedido de ressarcimento;
- O valor da energia elétrica coincidente com a somatória das faturas relacionadas no memorial no 4º trimestre de 2005.

Foi justamente em razão das inconsistências supra referidas que foi reaberta a oportunidade para que a Recorrente demonstrasse seu direito, por meio de novas intimações, requerendo informações e documentos para tentar dar substância às alegações da Contribuinte relativamente ao crédito pleiteado. Essa na verdade foi uma nova oportunidade dada à Recorrente, ampliando seu direito a defesa, e não tolhendo-o. Com efeito, caso fosse a Fiscalização se ater aos termos da diligência requerida pela DRJ/CTA, negaria o direito ao crédito e devolveria o processo para julgamento, sem dar qualquer outra oportunidade de apresentação de provas pela Recorrente. Em outras palavras, se o trabalho da Fiscalização foi exorbitado, o foi em favor, e não em desfavor do direito da Contribuinte.

Conforme consta da citação do trabalho da autoridade fiscal transcrito acima (fls 304 da Informação Fiscal), a DRF foi didática sobre os problemas relativos às provas apresentadas pela Recorrente.

Ainda no decorrer de suas explicações, a autoridade fiscal fala especialmente sobre a falta de contraposição específica das afirmações da defesa com aquelas constantes da DACON, bem como a não apresentação de documentos que lastreariam de fato o direito creditório informado, quais sejam notas fiscais, faturas e contratos, para que fosse possível a análise das planilhas e livros apresentados.

Veja-se que a autoridade fiscal foi hialina:

Com o objetivo de prosseguir na análise da única rubrica com valor compatível com o informado no DACON, ao menos no valor total, visto que o contribuinte não efetuou o rateio do crédito do mercado interno não-tributado, foram solicitadas cópias digitalizadas das faturas de energia elétrica na intimação fiscal n.º 24/2010, os quais não foram apresentadas após 102(cento e dois) dias da ciência. Nesta mesma intimação fiscal também foram solicitadas os memoriais e notas fiscais dos bens do ativo imobilizado que foram aproveitadas entre o 1º trimestre de 2004 ao 3º trimestre de 2004. É de se estranhar que o contribuinte tenha arguido a desproporcionalidade na intimação, tendo em vista que para todo o período são cerca de 60(sessenta) faturas de energia elétrica, considerando-se uma média de 2(duas) faturas mensais. E mesmo que

fossem 10 ou 20 ao mês, não é possível compreender a questão da dificuldade na apresentação dos mesmos. É de relevo a requisição destes, tendo em vista que o crédito informado decorrente de despesas de energia elétrica giram em torno de R\$5.000.000,00 mensais. Em relação ao demonstrativo de depreciação do ativo imobilizado, na realidade foi dada oportunidade para que o contribuinte demonstrasse o crédito que foi considerado em 3 trimestres e que foi completamente omitida no memorial apresentado na manifestação de inconformidade.

Outra rubrica que merece destaque é a rubrica “Outras operações com direito ao crédito”, cujo base de cálculo para crédito no 4º trimestre para o PIS vinculado à exportação de R\$7.932.230,23 que também sequer foi mencionada no memorial de cálculo. Destarte, seria uma irresponsabilidade a autoridade fiscal considerar o crédito a partir de documentação com tantos dados inconsistentes.

Nenhum dos apontamentos acima foi objeto de contraposição no recurso voluntário apresentado pela Recorrente.

Ou seja, a determinação de análise da documentação apresentada pela Contribuinte foi cumprida pela autoridade fiscal que constatou ser esta *insuficiente* para corroborar a certeza e liquidez do crédito.

Por esses motivos, entende-se como descabida a afirmação da defesa no sentido de não cumprimento à decisão do CARF, devendo ser afastada a nulidade aventada.

ii) Documentos que comprovariam o crédito: laudo que atesta o crédito

A Recorrente traz aos autos documentação que, no seu entendimento, seria suficiente para demonstrar o crédito tributário *sub judice*.

No tópico inicial seu recurso voluntário menciona a existência de laudo que não existe nos autos, citando os docs 3 e 4. Analisando os mencionados docs 3 e 4 juntados na peça recursal, verifica-se que consistem em “espelho DACON Inpacel - COFINS”, com informações aleatórias e que nada auxiliam na comprovação do crédito em discussão.

Ou seja, permanece a recorrente sem apresentar os documentos hábeis e idôneos que lastreariam de fato o direito creditório informado, insistentemente falado tanto pela autoridade fiscal em suas informações, como pela DRJ no julgamento *a quo*. Onde estão as notas fiscais, os contratos e as faturas? Ademais, em nenhum documento consta o cruzamento das informações apresentadas em tais planilhas de excel com o DACON e o pedido de crédito pleiteado, que é justamente a dificuldade central da auditoria, conforme já vinha sendo apontada desde a diligência.

Oportuno nesse ponto tratar dos livros fiscais apresentados pela Recorrente, os quais, pela legislação, possuem presunção de veracidade e poderiam ser de fato utilizados como prova em seu favor (conforme dispõem os artigos 417 e 418 do Código do Processo Civil,¹ bem como o artigo 967 do Regulamento do Imposto sobre a Renda)². Entretanto, especialmente nesse

¹ Art. 417. Os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

Art. 418. Os livros empresariais que preencham os requisitos exigidos por lei provam a favor de seu autor no litígio entre empresários.

² Art. 967. A escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, de acordo com a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

caso concreto, a Fiscalização avaliou os livros e trouxe o seguinte ponto: “cópia fragmento do livro de registro entrada da contribuinte, para demonstrar que os elementos ali disponíveis, isoladamente, não são aptos para comprovar quaisquer créditos pleiteados, justamente por não fazer menção à descrição da mercadoria, à classificação da NCM e a rubrica a qual foi inserida no Dacon.”

Assim, tendo em vista as divergências de dados constatadas pela Fiscalização, bem como a escassez de informações nos livros, estes não foram suficientes para ratificar o crédito pleiteado. Ou seja, a autoridade fiscal apresentou elementos que afastam a presunção dos livros em favor da Contribuinte. Inclusive tal fato foi um dos motivos pelos quais a Fiscalização se esmerou em reintentar a Recorrente para comprovar seu crédito.

Embora desde o início do presente processo administrativo a questão da *falta de prova* tenha sido a motivação adotada nos atos administrativos denegatórios dos pedidos da Recorrente, cumpre mencionar – já que o ponto foi trazido em recurso voluntário para análise - que o crédito pleiteado tem como pano de fundo o conceito de insumo para direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS não-cumulativas, com base no artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.833/03 e 10.637/2002, com origem na aquisição de bens aplicados no processo de fabricação de papel.

Como é consabido, nesse tipo de processo põe-se em pauta quais aquisições de bens e serviços são capazes de ser considerados como insumos para fins de creditamento das Contribuições sociais. Também é de conhecimento geral que a jurisprudência desse Conselho consolidou-se no sentido de que o direito a tomada de crédito da Constituição ao PIS e da COFINS denota uma maior abrangência do que o conceito aplicável ao IPI, embora não seja tão extensivo quanto aquele aplicável ao IRPJ. Com isso, este Tribunal passou a defender uma abrangência específica para o conceito de insumo com relação à Contribuição ao PIS e à COFINS, levando em conta a materialidade das contribuições (receita), pelo que se impõe conceder o crédito relativo a custos indispensáveis à produção e, portanto, à geração de receita (e.g. Acórdão n. 3302-002.674).

Ademais, em 24 de abril de 2018, foi publicado pelo Superior Tribunal de Justiça o Acórdão relativo ao REsp 1.221.170 / PR, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, que pacifica a tese adotada por este Conselho, *in verbis*:

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) **é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003;** e (b) **o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.**

Pois bem. Em processos derivados de pedidos de ressarcimento, como será pormenorizadamente tratado a seguir, cabe ao contribuinte demonstrar que os créditos decorrem de gastos que se enquadram no conceito de insumo estabelecido pelo artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.833/03 e 10.637/2002. Contudo, os documentos apresentados pela Recorrente nem mesmo tangenciam a questão, sendo completamente inaptos para demonstrar o direito creditório das contribuições sociais.

Por todos esses argumentos, constata-se que a Recorrente não se desincumbiu do seu ônus da prova.

O instituto da compensação de créditos tributários está previsto no artigo 170 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com **créditos líquidos e certos**, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (...)

Com o advento da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a compensação passou a ser tratada especificamente em seu artigo 74, tendo a citada Lei disciplinado a compensação de débitos tributários com créditos do sujeito passivo decorrentes de restituição ou ressarcimento de tributos ou contribuições, âmbito da Secretaria da Receita Federal (SRF).

Ainda, o §1º do art. 74 da Lei n.º 9.430/96 (incluído pelo art. 49 da Lei n.º 10.637/02)³ determina que a compensação será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados (PER/DCOMP), como pretende a Recorrente *in casu*.

Muito embora a falta de prova sobre a existência e suficiência do crédito tenha sido o motivo tanto da não homologação da compensação por despacho decisório, como da negativa de provimento à manifestação de inconformidade, a Recorrente permanece sem se desincumbir do seu ônus probatório.

Com relação a prova dos fatos e o ônus da prova, dispõem o artigo 36, *caput*, da Lei n.º 9.784/99 e o artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil, abaixo transcritos, que caberia à Recorrente, *autora do presente processo administrativo*, o ônus de demonstrar o direito que pleiteia:

Art. 36 da Lei n.º 9.784/99.

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

Art. 373 do Código de Processo Civil.

O ônus da prova incumbe:

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

Peço vênia para destacar as palavras do Conselheiro relator Antonio Carlos Atulim no Acórdão 3402-002.881, plenamente aplicáveis ao caso *sub judice*:

É certo que a distribuição do ônus da prova no âmbito do processo administrativo deve ser efetuada levando-se em conta a iniciativa do processo. **Em processos de repetição de indébito ou de ressarcimento, onde a iniciativa do pedido cabe ao contribuinte, é óbvio que o ônus de provar o direito de crédito oposto à Administração cabe ao contribuinte.** Já nos processos que versam sobre a determinação e exigência de créditos tributários (autos de infração), tratando-se de processos de iniciativa do fisco, o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fazendária cabe à fiscalização (art. 142 do CTN e art. 9º do PAF). Assim, realmente andou mal a turma de julgamento da DRJ, pois o ônus da prova incumbe a quem alega o fato probando. Se a fiscalização não provar os fatos alegados, a consequência jurídica disso será a improcedência do lançamento em relação ao que não tiver sido provado e não a sua nulidade.

No caso em análise, a Contribuinte esclarece que teria apurado créditos. Ocorre que para comprovar a liquidez e certeza do crédito informado nas declarações é imprescindível

³ A referida legislação recebeu ainda algumas alterações promovidas pelas Leis n.ºs 10.833/2003 e 11.051/2004. Atualmente, os procedimentos respectivos encontram-se regidos pela IN RFB n.º 1.300/2012 e alterações posteriores

que seja demonstrada através da escrituração contábil e fiscal, baseada em documentos hábeis e idôneos, correspondente a cada período de apuração.

A Contribuinte não juntou aos autos nenhum documento contábil ou fiscal capaz de comprovar a liquidez e certeza do crédito apontado, *mesmo após a decisão da DRJ ter expressamente colocado quais documentos seriam necessários para a efetividade da prova do crédito*. Sobre esse ponto, saliento que este Colegiado vem admitindo provas apresentadas em sede de recurso voluntário, haja vista o princípio da verdade material e da informalidade moderada que reinam na esfera do processo administrativo. Todavia, nem em sede recursal a Recorrente se desincumbiu do ônus da prova.

Dessarte, não tendo sido comprovada pela Recorrente a liquidez e certeza do crédito pleiteado, de acordo com toda a disciplina jurídica supra mencionada, não há reparos a serem feitos quanto ao Acórdão recorrido.

iii) da necessidade de lançamento para a apuração das contribuições sociais

Finalmente, a defesa alega que: “a DRF/PTG desconsiderou as declarações entregues pela Recorrente, especialmente o DACTON e DCTF sem, no entanto, **desqualificá-las ou requalificá-las**. Com efeito, não houve o necessário ato administrativo equivalente ao de lançamento para reconstituir a apuração da COFINS dos meses objeto do pedido de ressarcimento. (...) O que deveria ter sido feito no presente caso, uma vez que qualquer alteração nos valores de COFINS apurados pela Recorrente, previamente informados no DACTON só poderia ser ultimada com a edição de ato administrativo de ofício, sob pena de nulidade de qualquer outro procedimento adotado.”

O argumento da Recorrente não se aplica ao caso. Em nenhum momento se está desconstituindo as informações das declarações (DCTF e DACTON), mas sim negando o pedido de crédito cuja certeza e liquidez não fora devidamente comprovada. Ou seja, aqui não se discute cobrança, mas sim a não homologando da compensação pretendida, que possui efeito de confissão de dívida conforme o artigo 74, §6º da Lei 9.430/96.

Aplica-se, isto sim, a Súmula CARF nº 159, com os seguintes dizeres: “não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.”

Dispositivo

Por essas razões, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz

