Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16403.000064/2007-92

Processo nº	16403.000064/2007-92
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3402-008.989 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	26 de agosto 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: 01/07/2004 a 30/09/2004

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.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de perícia que tenha por objeto a inversão do ônus da prova.

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

Em pedido de ressarcimento de direito creditório 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 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, Renata da Silveira Bilhim, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo. Ausente o conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo conselheiro Marcos Roberto da Silva.

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 PIS/Pasep não Cumulativo – Mercado Interno do 2º trimestre de 2005, no valor de R$ 64.537,12 (Per nº 26522.68862.100407.1.5.10-4041), cumulado com Declarações de Compensação, visando a extinção de débitos próprios.
>
> A DRF em Ponta Grossa, por meio do Despacho Decisório nº 350/2008, datado de 09/05/2008, indeferiu o ressarcimento pleiteado e, em conseqüência, **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.

Documento nato-digital

Na sequência**, ressalta os princípios constitucionais do direito a ampla defesa e da não-privação de seus ben**s, 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 nºs 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 nº 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 27.691, de 4 de agosto 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.

Documento nato-digital

O recurso interposto foi apreciado pela Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, cujos membros, por meio do Acórdão n.º 3201-001.987, em sessão havida em 26/01/2016**, entenderam que houve o cerceamento do direito de defesa, uma vez que não foi realizada a ciência ao contribuinte do resultado da diligência fiscal,** implicando a nulidade da decisão de primeira instância e determinando o retorno dos autos à unidade de origem para cientificar à contribuinte sobre as conclusões da diligência fiscal.

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 18/04/2016, 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. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, teve origem na aquisição de bens consumidos e aplicados no processo de fabricação de papel conforme se demonstram das planilhas anexadas.

E que o acumulo 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. Salienta 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 escritruadas e os créditos respectivos informados no Dacon.

Nos itens "**4. Da Comprovação do Direito ao Crédito de Cofins em Sede de Recurso – Laudo que Atesta o Crédito**" e "**5. Pedido Final", reprisa que não se negou a atender a requisição da fiscalização e que os livros fiscais sempre estiveram à sua disposição, insistindo no fato de que seu direito ao crédito reside na utilização efetiva dos insumos e demais bens no processo produtivo de papel e que, para comprovar que é possível quantificar o direito creditório, anexa levantamento realizado por empresa independente que demonstra a existência de saldo credor com base na compensação**. **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.**

Documento nato-digital

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: 01/07/2004 a 30/09/2004
>
> 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 fundado em trabalho fiscal que exorbitou os limites da matéria controversa nos autos; *ii)* ainda preliminarmente, a nulidade da diligência por cerceamento do seu direito de defesa, haja vista a afirmação genérica de inconsistência na documentação apresentada*; iii)* apresentação de informações que comprovariam seu crédito, invocando em seu favor o princípio da verdade material; *iv)* apresentação de laudo técnico de corrobora o direito creditório pleiteado; *v)* requer seja feita perícia *in casu; vi)* o direito ao crédito de PIS/COFINS com base no artigo 3º, inciso II da Lei nº 10.833/03, com origem na aquisição de insumos e bens aplicados no processo de fabricação de papel; *vii)* 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: trabalho fiscal que exorbitou os limites da matéria controvertida

Documento nato-digital

Alega a Recorrente que o Acórdão n. 06-54.899 merece ser reformado, pois está fundado em trabalho fiscal que exorbitou os limites da matéria controversa nos autos.

Não lhe assiste razão.

O citado trabalho fiscal é originário de pedido de diligência da DRJ/CTA (fls 137), de 17/02/2009, determinado pelos seguintes dizeres:

> Assim, tendo em vista que a interessada teria, em principio, trazido aos autos os elementos que o órgão originariamente competente entendeu faltarem para análise originária dos créditos de PIS/Pasep Não Cumulativo – Mercado Interno, relativos ao 2º trimestre de 2005, entende-se ser necessário o retorno do processo à DRF/Ponta Grossa, **para que seja verificado se a documentação apresentada pela interessada é, de fato, suficiente para a análise da eventual existência do crédito reclamado,** bem como, **em caso afirmativo**, que seja feita a preparação de demonstrativos que indiquem o eventual montante passível de ressarcimento, bem como quais débitos fiscais indicados nas declarações de compensação poderiam ser homologados.
>
> Dos trabalhos fiscais feitos, dar ciência à interessada, com reabertura de prazo para a apresentação de eventuais contra-razões, e posterior envio do processo a este órgão julgador para prosseguimento".

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. Não poderia ser diferente, pois é sempre nestes termos que são requeridas as diligências pelas autoridades julgadoras no bojo do processo administrativo: para que a fiscalização verifique se os documentos acostados aos autos são suficientes para demonstrar a certeza e liquidez do crédito tributário em discussão.

Cumprindo a citada determinação e o julgamento proferido pelo CARF por meio do Acórdão n. 3201001.981, a informação fiscal de fls 258 a 260 - cujo conteúdo foi dado ciência à Contribuinte, garantindo assim o contraditório e a ampla defesa -, a DRF apresentou a análise a seguir (fls 259):

> Os mesmos foram objeto de apreciação em 09 de maio de 2008, cujas declarações foram não homologadas em decorrência da não apresentação da documentação solicitada, mesmo com a concessão de dilação de prazo para o atendimento da intimação. De forma tempestiva, o contribuinte apresentou manifestações de inconformidade contra a decisão, com arquivos em mídia digital, supostamente com todos os arquivos solicitados, tendo sido encaminhados em seguida à DRJ - Curitiba. Tendo em vista a apresentação de documentação em meio digital, foi solicitada a esta DRF, a verificação da documentação e se os elementos apresentados, seriam suficientes para a análise do crédito preterido.
>
> Iniciando-se a verificação das planilhas, contatou-se inconsistências nos valores totais com os apurados em DACON. Em relação ao memoriais de cálculo, não ocorreu o detalhamento da origem dos créditos informados, principalmente no que se refere às rubricas referentes ao ativo imobilizado, depreciação e a rubrica "Outros". Em decorrência destes fatos, foram efetuadas as Intimações Fiscais nºs 19/2010 e 24/2010. Na primeira intimação, foram solicitados os arquivos digitais previstos na Instrução Normativa SRF nº 86/2001 e detalhados no Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15 de 23/10/2001.

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,

Documento nato-digital

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, 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.

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. Descabida, portanto, a afirmação da defesa no sentido de que não há qualquer trabalho sobre os documentos apresentados, devendo ser afastada a nulidade aventada.

ii) Preliminar de nulidade da diligência por cerceamento do direito de defesa: afirmação genérica de inconsistência na documentação

Como forma de complementação da preliminar de nulidade tratada no tópico acima, a Recorrente afirma que a DRF/PTG limitou-se a fazer ilações genéricas sobre as inconsistências nos documentos apresentados no processo. Entende que não tendo sido identificadas corretamente quais as supostas inconsistências que impedem o Fisco de analisar a documentação probatória acostada aos autos, a Recorrente teve seu direito de defesa cerceado.

Não é essa a realidade que se depreende dos autos.

Conforme consta da citação do trabalho da autoridade fiscal transcrito acima, a DRF foi clara sobre os problemas relativos às provas apresentadas pela Recorrente.

Ademais, pela análise dos autos, percebe-se que uma eventual falta de maiores detalhes sobre os números em discussão deve-se à inércia da Contribuinte em apresentar a documentação necessária para a realização da diligência solicitada no decorrer do processo administrativo. Com efeito, a partir do retorno dos autos à unidade de origem, foram feitas novas solicitações de prorrogação de prazo para atendimento por parte da Recorrente e diversas reintimações, por parte da fiscalização, para cumprimento da exigência: em 18/01/2010, Termo de Intimação Fiscal nº 19/2010; em 28/01/2010, Termo de Intimação Fiscal nº 24/2010; em 04/02/2010, solicitação de dilação de prazo por mais 20 dias; 09/03/2010, solicitação de prorrogação de prazo para o dia 15/03/2010; em 12/03/2010, pedido de prorrogação de prazo em mais 15 dias; em 20/04/2010, Termo de Intimação Fiscal nº 227/2010 com prazo de 5 dias; em 11/05/2010, solicitação como prazo definitivo o dia 14/05/2010; 14/05/2010, solicitação de dilação de prazo por mais 30 dias; 26/05/2010, Comunicado nº 03/2010 de indeferimento da solicitação e comunicado de que os autos estariam sendo encaminhados para julgamento.

Não pode, agora, a Recorrente buscar um trabalho minucioso da Fiscalização sendo que ela nem mesmo teve elementos para tanto, por força da postura inativa da própria Recorrente.

Finalmente, nenhum dos apontamentos da DRF foi objeto de contraposição no recurso voluntário apresentado pela Recorrente. Assim, na realidade poder-se-ia dizer que genérica é a defesa, e não o trabalho da autoridade fiscal. Portanto, mais uma vez é necessário afastar a preliminar de nulidade apresentada.

iii) Documentos que comprovariam o crédito: princípio da verdade material

Documento nato-digital

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

Trata-se de o arquivo não paginável de planilhas com diversas informações sobre "saídas; papel imune; insumos; estoque de abertura; devolução de vendas; ativo", com números das notas fiscais, data de emissão, CFOP, NCM, etc.

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 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 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 divergência 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 reintimar a Recorrente para comprovar seu crédito.

Ademais, a defesa menciona a juntada de "laudo pericial" (fls 389 a 398) que corroboraria o direito creditório pleiteado.

Da leitura do referido documento, percebe-se que este consiste em "minuta para discussão" de empresa regional de auditoria, datada de 2010. Em síntese, trata-se de trabalho contratado pela Recorrente para o levantamento de créditos de PIS/COFINS a serem compensados, não tendo no seu escopo as demonstrações que estão em discussão no presente processo administrativo. Ademais, tal *minuta* de trabalho, foi feita com base nos demonstrativos e livros da empresa, em nenhum momento citando a documentação fiscal que repetidamente faz falta nesses autos. E mesmo levando em consideração que teriam sido usados os livros e demonstrativos, expressamente o laudo menciona que não está levando em consideração a DACON, não explicando portanto as divergência constatadas pela Fiscalização. Logo, não é

[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) .

Documento nato-digital

possível depreender, do superficial trabalho do suposto "laudo pericial", a origem, liquidez e certeza do 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 terminado 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, o documento chamado de "laudo técnico" pela Recorrente nem mesmo tangencia a questão, sendo completamente inapto 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 a respeito dos créditos oriundos de insumos.

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. (...)

Documento nato-digital

Com o advento da Lei nº 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 nº 9.430/96 (incluído pelo art. 49 da Lei nº 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*.

Pois bem. 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 nº 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 nº 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 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

[3] A referida legislação recebeu ainda algumas alterações promovidas pelas Leis nºs 10.833/2003 e 11.051/2004. Atualmente, os procedimentos respectivos encontram-se regidos pela IN RFB nº 1.300/2012 e alterações posteriores

Documento nato-digital

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.

iv) Requerimento de perícia

A Recorrente solicita ainda a realização de perícia em um caso no qual a prova da certeza e da liquidez do crédito poderia ter sido efetuada de plano, por meio da apresentação da documentação requisitada pela fiscalização.

É entendimento pacífico deste Conselho que diligências e perícias se prestam para o esclarecimento de matéria de fato que seja relevante para o deslinde das questões postas em julgamento, não se prestando nunca para suprir o ônus da prova que incumbe às partes (art. 16, III, PAF combinado com art. 373 do NCPC).

No caso concreto, como visto no tópico acima, trata-se de um processo de iniciativa do contribuinte onde ele comparece perante a Administração Tributária para lhe opor um direito de crédito. Sendo assim, o ônus de provar o fato constitutivo do direito alegado é do contribuinte.

Tendo isso em vista, rejeito o pedido de perícia.

v) 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 DACON 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 DACON 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 DACON), 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 nato-digital

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz