



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	10820.002705/2007-46
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3001-000.289 – Turma Extraordinária / 1ª Turma
Sessão de	14 de março de 2018
Matéria	PASEP
Recorrente	LATICÍNIOS ZACARIAS LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

No âmbito específico dos pedidos de resarcimento/compensação, é ônus da contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório pleiteado.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, deve ser indeferido, por prescindível, o pedido de diligência/perícia posto na peça contestatória.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

Regra geral, as decisões administrativas têm eficácia inter partes, não sendo lícito estender seus efeitos a outros processos, não só por ausência de permissivo legal para isso, mas também em respeito às particularidades de cada litígio.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

DCOMP. DECLARAÇÃO RETIFICADORA. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. TERMO INICIAL DE CONTAGEM.

Em havendo retificação, o termo inicial de contagem do prazo quinquenal para a homologação tácita de compensação é o da data de apresentação da última declaração retificadora admitida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO. FORMA DE UTILIZAÇÃO.

O crédito presumido estabelecido pelo art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, não pode ser objeto de compensação ou de resarcimento, devendo ser utilizado somente para a dedução da contribuição apurada no regime de incidência não-cumulativa.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL.

A pessoa jurídica sujeita à cobrança não-cumulativa que aufera receitas submetidas a diversas fontes (vinculadas a operações de mercado interno; mercado interno não tributadas - isenção, alíquota zero e não-incidência - e exportação), no caso de custos, despesas e encargos vinculados a todas as espécies de receitas, calculará os créditos correspondentes a cada espécie de receita pelo método de apropriação direta ou de rateio proporcional, a seu critério. No método de rateio proporcional, aplica-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta de cada espécie de receita e a receita bruta total, auferidas em cada mês, considerados todos os estabelecimentos da pessoa jurídica.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)
Orlando Rutigliani Berri - Presidente

(assinado digitalmente)
Cleber Magalhães - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Orlando Rutigliani Berri, Cleber Magalhães, Renato Vieira de Avila e Cássio Schappo.

Relatório

Por bem resumir os fatos, adoto o relatório produzido pelo tribunal de origem, a 2ªTurma da DRJ/Porto Alegre (efl. 160 e ss):

Trata o presente processo de análise e acompanhamento de PER/DCOMP transmitido pela contribuinte em 26/10/2006 (depois retificado em 13/09/2008), através do qual pretendeu resarcimento de valores credores de PIS não-cumulativo vinculados à receita do mercado interno relativos ao 3º trimestre de 2006.

Houve transmissão de DCOMPs.

A repartição fiscalizadora efetuou auditoria e produziu Parecer SAORT, tendo sido emitido Despacho Decisório. Nesse deferiu-

se parcialmente o pedido de ressarcimento relativo ao PIS não-cumulativo vinculado à receita de mercado interno (3º trimestre de 2006), homologando-se declarações de compensação até o limite do crédito disponível. Restou crédito remanescente.

Do Parecer e do Despacho Decisório a contribuinte tomou ciência em 13/09/2011 e, não se conformando, apresentou manifestação de inconformidade onde argumentou (de forma resumida):

Exigência Fiscal fundada em período homologado tacitamente - extinção do crédito tributário • a notificação em combate está contemplando o terceiro trimestre de 2006, sendo que a ciência foi no mês de setembro de 2011. Esse período de apuração já estaria abrangido pelo prazo prescricional, eis que passados mais de 05 (cinco) anos para o Fisco se manifestar sobre os pedidos de ressarcimento, o lançamento tributário está tacitamente homologado (art. 150, § 4º, do CTN). Logo, extinta qualquer possibilidade de constituir;

- considerando que entre a data do protocolo do pedido de ressarcimento e a ciência da decisão passaram-se mais de 05 (cinco) anos, o lançamento em destaque está tacitamente homologado e o crédito tributário definitivamente extinto;
- não só os lançamentos efetuados no período apontado foram homologados tacitamente. Qualquer crédito tributário que se pretenda constituir já se encontrará extinto. Vale dizer, não há como constituir um crédito tributário quando ele, por imposição legal, se encontra extinto.

Aquisição de mercadorias para revenda não sujeitas ao pagamento das contribuições

- a autoridade fiscalizadora constatou que a empresa adquiriu e revendeu mercadorias não sujeitas ao pagamento das contribuições (sujeitas à alíquota zero). Excluiu, então, da base de cálculo dos créditos os valores das receitas de vendas daquelas mercadorias, cujas aquisições não se sujeitaram ao pagamento das contribuições.

Mas as mercadorias adquiridas com alíquota zero não foram computadas na base de cálculo do crédito. Não caberia, portanto, nenhuma exclusão por parte do agente fiscalizador.

Crédito presumido da agroindústria • a autoridade fiscalizadora alega que o crédito presumido não pode ser apropriado proporcionalmente às receitas de exportação. Disse que partir de agosto de 2004 esse crédito só pode ser utilizado para compensação das contribuições (PIS/COFINS) e que deveria ser informado integralmente na coluna de créditos vinculados ao mercado interno.

Mas não há fundamento legal na legislação de regência do PIS/COFINS que impeça a apropriação do crédito presumido

das atividades agroindustriais proporcionalmente à receita de exportação;

- a autoridade fiscalizadora alega, ainda, que o crédito presumido das agroindústrias apurado após agosto de 2004, não pode ser utilizado para fins de ressarcimento ou compensação com outros tributos administrados pela RFB. No entender do agente fiscalizador, somente são passíveis de ressarcimento os créditos previstos nas Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Como o crédito presumido agroindústria está previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, não existe previsão para o ressarcimento do mesmo.

Utilização do crédito presumido • com base no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, a empresa, ao adquirir leite in natura dos produtores rurais, calculou o crédito presumido sobre estas aquisições.

Considerando que a maioria das receitas de vendas é tributada à alíquota zero, esses créditos não são totalmente utilizados, acabando por gerar um saldo credor em conta gráfica;

- o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2005, não só não impede o creditamento, mas textualmente garante a manutenção de crédito presumido sobre as aquisições de pessoas físicas quando as vendas forem efetuadas à alíquota zero;
- a autoridade fiscalizadora entendeu que o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, previa o crédito apenas para dedução de débitos próprios de PIS/COFINS devidos em cada período de apuração, e que, portanto, não haveria previsão legal para o ressarcimento do crédito presumido;
- a limitação do crédito presumido imposta pelo art. 9º da Lei nº 11.051, de 2004, aplica-se somente aos bens recebidos de cooperados. Mas as operações da empresa (aquisição de leite in natura) são advindas de produtores e o restante são de produtores não associados. Daí a razão do acúmulo de créditos de PIS/COFINS. Assim, não há se falar em limitação de crédito presumido sobre as aquisições de leite in natura de pessoas físicas não associadas à empresa. A porcentagem de aquisição advindas dos cooperados não é suficiente para saldar o débito do imposto gerado em cada período.

Portanto, todo o crédito presumido que sobra em conta gráfica é de terceiros não associados, razão pela qual dever ser mantido integralmente o direito ao crédito presumido sobre a aquisição de leite in natura de pessoas físicas não associadas.

Rateio proporcional das receitas de vendas tributadas e não tributadas no mercado interno • a empresa identificou todos os insumos e despesas de produção que são vinculados diretamente à receita não tributada no mercado interno (como é o caso das embalagens do leite UHT), os tendo apropriado diretamente na coluna Não Tributadas no Mercado Interno. O mesmo foi feito com os custos e despesas vinculados à receita tributada;

- como existem custos e despesas de uso comum (por exemplo, energia elétrica), esses foram rateados proporcionalmente à

receita bruta auferida. Ocorre que a autoridade fiscalizadora, após fazer os ajustes na base de cálculo do PIS/COFINS, utilizou o critério de rateio para todos os custos e despesas, sem considerar os valores que foram apropriados diretamente na coluna específica, distorcendo assim o valor do crédito a ser resarcido;

- *nas memórias de cálculo apresentadas para a autoridade fiscalizadora, foi demonstrado detalhadamente os critérios de rateio ou de apropriação direta de cada tipo de insumo. Portanto, o entendimento utilizado pelo Fisco além de não refletir a realidade, também contraria as orientações específicas para o preenchimento do DACON, razão pela qual não merece prosperar o critério de rateio utilizado pela autoridade fiscalizadora.*

Requerimentos • a empresa requer:

- a) *o recebimento e processamento de sua manifestação de inconformidade, bem como dos documentos que a acompanham;*
- b) *que seja dado provimento a sua manifestação de inconformidade para o fim de, reformando-se o Despacho Decisório:*

1. declarar o direito da empresa de ser restituída de créditos de COFINS não-cumulativos, visto que o crédito está tácita e definitivamente homologado;

2. sejam homologados os dados inseridos pela empresa e apurados em DACONs que comprovam o direito ao crédito;

3. seja reconhecido o direito creditório em favor da empresa;

4. sejam declaradas homologadas as compensações realizadas em decorrência dos créditos mencionados;

5. seja, no caso do não reconhecimento do direito creditório, designada perícia em diligência ao estabelecimento da empresa, para a verificação in loco dos documentos e dos processos de industrialização.

A repartição preparadora remeteu o processo para julgamento.

A DRJ/Porto Alegre retrucou as alegações da Recorrente, confirmando o entendimento da autoridade lançadora.

No Recurso Voluntário, a Recorrente, em suma, repete as alegações já expressas na Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleber Magalhães - Relator.

O limite da competência das Turmas Extraordinárias do CARF é de sessenta salários mínimos, segundo o 23-B, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, com redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017. O valor do salário-mínimo nacional é de R\$ 954,00, segundo Decreto nº 9.255, de 29 de dezembro de 2017. Dessa forma, o limite de valor de litígio para processos a serem julgados pelas turmas extraordinárias é de R\$ 57.240,00. Como o valor em litígio é de R\$ 15.440,48 (efl. 136), a análise do p.p. está dentro da alçada das turmas extraordinárias.

Operações alcançadas pela alíquota zero (0%)

Ao contrário do que alegado pela contribuinte, em seu Parecer a autoridade fiscalizadora referiu textualmente que a contribuinte tem direito ao ressarcimento ou à compensação de saldos credores de créditos básicos de PIS e Cofins, vinculados a receitas não tributadas (alíquota zero), obtidas no mercado interno, em relação aos insumos tributados que agregaram os valores das vendas de leite longa vida/pasteurizado, queijos tipo coalho, minas, prato, mussarela e ricota (tal afirmação consta, também, da ementa do Despacho Decisório).

No entanto, para a finalidade de apuração de tais créditos, há de serem observadas as datas de início de vigência da legislação pertinente. Isso foi estabelecido no art. 1º, incisos XI, XII e XIII, da Lei nº 10.925, de 2004, e nos arts. 1º, incisos X, XI, XII e XIII, e 3º, com seus incisos, do Decreto nº 5.630, de 2005. Dessa forma:

- a) somente a partir de 30/12/2004 estabeleceu-se a redução a zero das alíquotas de PIS/COFINS incidentes sobre a receita bruta de vendas de leite pasteurizado no mercado interno;
- b) quanto aos queijos tipo mussarela, minas, prato, queijo de coalho, ricota e requeijão, a redução da alíquota a zero produziu efeitos jurídicos a partir de 1º/03/2006;
- c) no que se refere às bebidas e compostos lácteos, queijo provolone e queijo parmesão, o efeito jurídico da redução das alíquotas das contribuições (PIS/COFINS) a zero deu-se a partir de 15/06/2007.

Atente-se, ainda, que as planilhas demonstram que na base de cálculo dos créditos de PIS foram incluídas receitas vinculadas à venda de bens sujeitos à alíquota zero (a planilha de fl. 210 demonstra a utilização dos créditos da contribuição).

Assim, entende-se correta a interpretação dada pela autoridade fiscalizadora.

Apuração de créditos presumidos. Aquisições de leite in natura. Produtores não associados

Disse a contribuinte, também, que as aquisições de leite in natura são advindas dos produtores, o restante são de produtores não associados à Impugnante, portanto, daí a razão do acúmulo do crédito de PIS e COFINS. Assim, não há se falar em limitação de crédito presumido sobre as aquisições de leite in natura de pessoas físicas não associadas à Impugnante.

Consoante referido no item anterior, ficou garantido o direito ao ressarcimento/compensação de créditos básicos da contribuição, apurados nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, vinculados a receitas não tributadas (alíquota zero), cujas vendas foram realizadas no mercado interno, em relação a determinados produtos (leite longa vida/pasteurizado, queijos tipo coalho, minas, prato, mussarela e ricota). Observe-se que na planilha de fls. 208/209 consta: O crédito básico, vinculado à receita não tributada, pode ser ressarcido ou compensado com outros tributos pela empresa.

No que tange a eventuais créditos presumidos (art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004), decorrentes da aquisição de leite in natura de pessoas físicas, desde que satisfeitos os requisitos da legislação de regência, as pessoas jurídicas produtoras de determinados produtos (entre elas, queijos dos tipos mozarella, ricota, provolone e parmesão) fazem jus a créditos presumidos do PIS no regime da não-cumulatividade. No entanto, como se verá no item posterior, esses créditos não poderão ser objeto de compensação com tributos e contribuições administrados pela RFB, nem de pedido de ressarcimento em dinheiro.

Atente-se, ainda, que nas planilhas estão demonstrados, para o trimestre em questão, os valores provenientes do crédito presumido da atividade agroindustrial (leite adq pes física e/ou jur com suspensão), sendo que para este trimestre foi encontrada receita com suspensão de tributação para todos os meses.

No mais, a verificação do Parecer produzido pela autoridade fiscalizadora permite inferir que ela referiu apenas aos casos de vendas com suspensão (art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, com a redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004), no que tange à data de validade de tais operações (no 3º trimestre de 2006 já era possível efetuar vendas com a referida SUSPENSÃO, condicionada ao atendimento do disposto no art. 4º da IN SRF no 660, de 2006). Não consta que, no caso dos autos, tivesse havido glossa de créditos advindos de operações praticadas com pessoas jurídicas. Ao contrário, as planilhas contemplam, na base de cálculo dos créditos, receitas provenientes da venda de bens com suspensão.

Para contestar tal item, a contribuinte diz que o Fisco fez referência ao art. 9º da Lei nº 11.051, de 2004. Mas isso não procede, eis que tal artigo nada tem a ver com a situação exposta. Aquele artigo trata da apuração de eventual crédito presumido a ser apurado sobre bens recebidos de cooperados. Não consta que a manifestante (interessada) seja cooperativa, eis que, segundo o Parecer produzido pela repartição fiscalizadora, a empresa interessada é uma sociedade limitada, cujo objeto social é a fabricação de laticínios. Essa empresa é optante pelo Lucro Real (forma de tributação do IR), sujeitando-se, portanto, à apuração de PIS/COFINS no regime não-cumulativo. Na verdade, a autoridade fiscal referiu ao art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, com a redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, o que, evidentemente, não é a mesma coisa.

Portanto, presume-se correto o entendimento do Fisco quanto a este item.

Regime não-cumulativo. Apuração de crédito presumido. Forma de utilização (Art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004)

A forma de utilização do crédito presumido apurado de acordo com o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, constou claramente de disposições do ADI SRF nº 15, de 2005 (dispôs sobre o crédito presumido de que tratam os arts. 8º e 15 da citada Lei):

Art. 1º O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa.

Art. 2º O valor do crédito presumido referido no art. 1º não pode ser objeto de compensação ou de resarcimento, de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 1º, inciso II, e § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16.

Nesse ponto, pertinente transcrever-se parte de julgado do STJ:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. ART 8º DA LEI N. 10.925/2004. ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF 15/05. ILEGALIDADE INEXISTENTE.

1. Ambas as Turmas integrantes da Primeira Seção desta Corte Superior firmaram entendimento no sentido de que o ato declaratório interpretativo SRF 15/05 não inovou no plano normativo, mas apenas explicitou vedação que já estava contida na legislação tributária vigente.

2. Precedentes: REsp 1233876/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 1.4.2011; e REsp 1118011/SC, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 31.8.2010.

3. Recurso especial não provido. (REsp nº 1.240.954/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe: 21/06/2011)

Observada a normatização de regência, verifica-se que o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, dispunha que as pessoas jurídicas poderão deduzir da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração o crédito presumido ali tratado. No normativo referido ou na Lei não há qualquer previsão de utilização de tal crédito, que não a mera dedução da contribuição devida.

Atente-se que a compensação e o ressarcimento admitidos pelo art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, respeitam unicamente aos créditos apurados na forma do art. 3º da referida Lei, donde a conclusão inevitável é a de que o crédito presumido tratado no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, destina-se unicamente à dedução dos valores devidos a título de PIS no período de apuração.

Deve-se atentar que, conforme o caso, se mostra cabível a observação das disposições contidas na Lei nº 12.058, de 2009, com suas alterações, especialmente seu art. 33 e parágrafos com seus incisos, bem como na IN RFB nº 977, de 2009 (em especial os arts. 11, 12 e 13).

Nesse passo, entende-se correto o entendimento da autoridade fiscal.

Rateio proporcional. Planilha Cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, bem como da proporção a ser utilizada no rateio dos créditos básicos

Conforme assentou o agente fiscalizador em seu Parecer, procedeu-se à separação dos valores de créditos básicos das contribuições

relativos a insumos (bens e serviços), produtos adquiridos para revenda, energia elétrica, despesas de arrendamento mercantil e depreciação de bens, vinculados às vendas de leite longa vida, leite pasteurizado, leite cru refrigerado e queijos, daqueles vinculados às vendas dos demais produtos.

Alegou a manifestante ter identificado todos os insumos e despesas de produção vinculados diretamente à receita não tributada no mercado interno (caso das embalagens do leite UHT), apropriando-as diretamente na coluna Não Tributadas no Mercado Interno do DACON. Disse ter feito o mesmo com os custos e despesas vinculados à receita tributada, bem como ter rateado custos e despesas de uso em comum (energia elétrica) proporcionalmente à receita bruta auferida.

No caso do PIS não-cumulativo, o regramento da questão foi estabelecido pelos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002. Esses parágrafos foram regulamentados pelo art. 40 da IN SRF nº 594, de 2005 (com seus parágrafos).

Dados Iniciais da Dacon, conforme as seguintes instruções copiadas do Ajuda do programa:

Ficha 01 - Dados Iniciais (...)

Método de Determinação dos Créditos O programa possibilita o preenchimento do campo "Método de Determinação dos Créditos", conforme o regime de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins adotado.

I) no caso do Regime Não-Cumulativo:

a) Vinculados à Receita Auferida Exclusivamente no Mercado Interno Deve selecionar este campo a pessoa jurídica que, no período abrangido pelo Demonstrativo, auferir apenas receitas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, decorrentes exclusivamente de atividades no mercado interno.

b) Vinculados à Receita Auferida no Mercado Interno e de Exportação Deve selecionar este campo a pessoa jurídica que, no período abrangido pelo Demonstrativo, auferir receitas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e efetuar concomitantemente:

I - operações de vendas de produtos ou prestação de serviços no mercado interno; e II - exportação de produtos para o exterior ou prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, ou

vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Neste caso, a pessoa jurídica deve indicar o método por ela escolhido, dentre os seguintes:

b.1) Com Base na Proporção dos Custos Diretamente Apropriados – que consiste na determinação dos créditos através do método de apropriação direta previsto no inciso I do § 8º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou b.2) Com Base na Proporção da Receita Bruta Auferida – que consiste na determinação dos créditos através do método de rateio proporcional previsto no inciso II do § 8º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

Atenção:

1) O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito deve ser:

- a) aplicado consistentemente por todo o ano-calendário;*
- b) adotado para todos os custos, despesas e encargos comuns; e*
- c) adotado igualmente na apuração dos créditos relativos à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não-cumulativa.*

2) Deve também selecionar este campo a pessoa jurídica que auferir receitas não-tributadas no mercado interno que geram direito a crédito, concomitantemente, com receitas tributadas e/ou com exportação.

Ademais, nas instruções de preenchimento da Ficha 06A do DACON, o "Ajuda" oferece mais explicações sobre os métodos de determinação dos créditos, inclusive apresentando alguns exemplos (a título ilustrativo, deve-se observar que através da IN RFB nº 1.441, de 2014, o DACON foi extinto relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014. No entanto, permaneceu obrigatória a entrega do DACON para fatos geradores ocorridos até 31/12/2013).

Em conformidade com a IN SRF nº 594, de 2005 (art. 40, § 1º, inciso II), aplica-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta de cada espécie de receita e a receita bruta total, auferidas em cada mês, sendo consideradas, portanto, as receitas de todos os estabelecimentos da pessoa jurídica. Deve-se observar, também, que a legislação aplicável determina, na hipótese de que a contribuinte aufera receitas de exportação e de outras fontes, que seja feito um rateio proporcional com o objetivo de definir os créditos relacionados a uma e outra origem.

Consoante a planilha, o agente fiscal apontou precisamente os percentuais estabelecidos para as receitas tributadas no mercado interno e para as receitas sujeitas à alíquota zero, tendo como fundamento informações/documentos apresentados pela contribuinte, em especial memórias de cálculo (planilhas Excel) onde restaram demonstradas as fórmulas utilizadas no cálculo e os critérios de rateio e apropriação de créditos vinculados à receita tributada e não tributada no mercado interno. A contribuinte, por sua vez, nada trouxe de novo aos autos que comprovasse, de forma clara e objetiva, os argumentos propostos. Tal demonstração, no caso das pessoas jurídicas, está, no mais das vezes, associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que dêem respaldo a tais registros. Em regra, cumpre ao contribuinte vincular registros contábeis a documentos fiscais, estabelecendo com clareza a natureza das operações por eles instrumentadas, não lhe sendo lícito contestar, de forma simplista e genérica, as conclusões a que chegou o Fisco, após análise de documentação apresentada/coletada. Atente-se que a atividade de provar não se limita a simplesmente juntar documentos/relações/planilhas aos autos; nos casos em que se tem inúmeros registros associados a inúmeros documentos, provar significa associar registros e documentos de forma individualizada.

Ademais, a autoridade fiscal constatou, em consonância com os DACONs transmitidos pela contribuinte, que para o período objeto da verificação inexistiam créditos básicos vinculados a receitas obtidas no mercado externo, tendo confirmado a apuração de créditos básicos decorrentes de aquisições no mercado interno e vinculados a receitas obtidas no mercado interno, tributadas e não tributadas, e de créditos presumidos relacionados às atividades agroindustriais. Portanto, não poderia ela afirmar que o crédito presumido não pode ser apropriado proporcionalmente às receitas de exportação (não consta tal assentamento no Parecer que produziu).

Dessa forma, entendem-se corretos os cálculos feitos pelo Fisco.

Ônus da Prova

Da delimitação do onus probandi depende a definição de grande parte das responsabilidades processuais. Assim é nas relações de direito privado e, igualmente, nas relações de direito público, dentre as quais as relacionadas à imposição tributária. No caso em tela, trata-se de processo administrativo em que se discute a existência de direito de crédito utilizado por contribuinte, mediante os meios legalmente previstos.

No que se referente à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas, a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar.

Assim é que, nos casos de lançamentos de ofício, não basta a afirmação, por parte da autoridade fiscal, de que ocorreu o ilícito tributário; ao contrário, é fundamental que a infração seja devidamente comprovada, como se depreende do § 1º do art. 38 do Decreto n.º 7.574, de 2011, que determina que os autos de infração/notificações de lançamento deverão ser instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do fato motivador da exigência. Esse, portanto, o quadro nos lançamentos de ofício: à autoridade fiscal incumbe provar, pelos meios de prova admitidos pelo direito, a ocorrência do ilícito; ao impugnante, cabe o ônus de provar o teor das alegações que contrapõe às provas ensejadoras do lançamento.

Entretanto, nos casos de utilização de direito creditório pelos contribuintes o quadro resta modificado. Quando a situação posta se refere a desconto, restituição, compensação ou ressarcimento de créditos, é atribuição deles a demonstração da efetiva existência do direito pretendido. O CPC, aplicável subsidiariamente ao Decreto citado, estabelece que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto a fato constitutivo do seu direito (art. 333).

Assim, em qualquer dos tipos de repetição é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do direito pretendido pelos contribuintes; ausentes os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito, o pedido/declaração fica inarredavelmente prejudicado.

Portanto, em entendendo a autoridade fiscal que os documentos/informações produzidas pelos contribuintes durante o procedimento fiscal não se mostram bastantes e suficientes para demonstrar, de forma inequívoca, o crédito pretendido, ou entendendo inexistente o crédito, em razão de que as operações demonstradas pela interessada não são enquadráveis nas hipóteses de creditamento legalmente previstas, cabe a este negar direito, total ou parcialmente, explicitando claramente sua motivação.

Neste caso, cabe aos contribuintes, em defesa ao crédito pretendido, provar o teor das alegações contrapostas aos argumentos da autoridade fiscal para não acatar, total ou

parcialmente, o alegado crédito. Importante é que, não basta aos contribuintes apenas alegar sem provar; não basta, simplesmente vir aos autos discordando do entendimento do fiscal, afirmado possuir o direito ao crédito. Os contribuintes devem ser capazes de comprovar cabalmente o direito alegado, demonstrando sua conformidade com os dispositivos legais de regência.

Saliente-se, ainda, que no âmbito de um procedimento fiscal de análise de direito creditório, todas as declarações, informações, documentos e registros contábeis elaborados pelos contribuintes somente fazem prova a seu favor perante o Fisco quanto à existência de direito pretendido, se calcados em documentos fiscais, hábeis e idôneos.

No caso em tela, entende-se que a contribuinte não conduziu aos autos elementos necessários à comprovação de suas alegações. Limitou-se a afirmar a existência dos pretendidos créditos, nada apresentando de novo.

No entanto, a comprovação do crédito pleiteado está, no mais das vezes, associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldem tais registros. Assim, para comprovar a existência de um crédito vinculado a um registro contábil, não basta apresentar o registro/planilha, mas também indicar, de forma específica, que documentos estão associados a que registros. Também é importante, quando à natureza da operação escriturada/documentada for necessária para a caracterização ou não do direito creditório, que a descrição da operação constante dos registros e documentos seja clara, sem abreviaturas ou códigos que dificultem ou impossibilitem a perfeita caracterização do negócio.

No mais, não é lícito ao julgador, tanto em sede de apreciação de lançamento de ofício, quanto em sede de pleito repetitório, dispensar a autoridade lançadora ou o pleiteante, conforme o caso, do ônus que a lei impõe a cada um deles, tanto quanto não lhe é lícito valer-se de diligências e perícias para, por vias indiretas, suprir o ônus probatório que cabia a cada parte.

Dessa forma, também pelo exposto no item de que se trata, entende-se que nada deve ser alterado no Parecer e no Despacho Decisório de origem.

Decisões Administrativas. Efeitos

No que tange à decisão administrativa cuja ementa foi transcrita pela contribuinte, mostra-se pertinente registrar que somente em casos especiais, devidamente expressos na CF ou na legislação infraconstitucional, os julgados administrativos têm efeitos

erga omnes e em razão disso vinculam o julgador administrativo no seu ofício de julgar. A regra geral é que as decisões administrativas tenham eficácia interpartes, não sendo lícito estender seus efeitos a outros processos, não só por ausência de permissão legal para isso, mas também em respeito às particularidades de cada litígio.

Portanto, eventual julgado administrativo é inaplicável à presente lide.

Pedido de Diligência/Perícia

No que se refere à realização de diligências/perícias, o art. 35 do Decreto nº 7.574, de 2011 (PAF), confere à autoridade julgadora de primeiro grau a faculdade de determinar, de ofício ou a pedido, a realização daquelas que julgar imprescindíveis, podendo denegar a solicitação da defesa quando seu requerimento se lhe afigurarem desnecessárias à instrução processual ou a interessada não houver formulado os quesitos relativos aos exames pretendidos. Note-se que à contribuinte cumpriria o ônus de trazer os elementos de prova que demonstrassem que o crédito pretendido tinha existência (em sua integralidade ou não), conforme exposto no item precedente.

Ademais, a adoção do procedimento de diligência/perícia objetiva, única e tão somente, dirimir eventual dúvida com relação às provas anteriormente carreadas ao processo, não se prestando para suprimir o encargo que cabe ao sujeito passivo da relação tributária processual, quanto à formação da demonstração probatória que a ele compete.

Dessa forma, deve-se indeferir o pedido de diligência/perícia, porquanto presentes nos autos os elementos capazes de formar a convicção do julgador, bem como por se tratar de matéria de prova que deveria ter sido apresentada juntamente com a peça de contestação.

Auto de Infração. Inexistência

Cuidadosa análise das peças processuais, permite inferir não ter havido lavratura de auto de infração (ou notificação de lançamento), com aplicação dos consectários legais pertinentes ao caso, conforme afirma a manifestante.

Atentando-se que ela apresenta confusa contestação, é possível observar-se que não houve nem mesmo emissão de Carta Cobrança, visto que as compensações efetuadas através de DComps foram integralmente homologadas. De qualquer forma, no tocante a

procedimentos de compensação, a competência das DRJ limita-se ao julgamento de manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação declarada, falecendo ao Órgão julgador a possibilidade de análise de questões atinentes à cobrança de eventuais débitos (art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996).

Assim, por todo o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Cleber Magalhães