



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

Processo n° 10865.906647/2012-72
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3003-000.158 – Turma Extraordinária / 3ª Turma**
Sessão de 21 de fevereiro de 2019
Matéria DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO
Recorrente CARGILL ALIMENTOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/05/2011 a 31/05/2011

DCTF. ERRO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

A simples retificação de DCTF, para alterar valores originalmente declarados, sem a apresentação de documentação suficiente e necessária para embasá-la, não tem o condão de afastar despacho decisório.

RESTITUIÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Instaurado o contencioso administrativo, em razão da não homologação de compensação de débitos com crédito de suposto pagamento indevido ou a maior, é do contribuinte o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Marcos Antonio Borges - Presidente.

(assinado digitalmente)
Vinícius Guimarães - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antonio Borges (presidente da turma), Márcio Robson Costa, Vinícius Guimarães e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

Por bem retratar a realidade dos fatos, transcrevo o relatório do acórdão recorrido:

Trata-se de Despacho Decisório que não homologou compensação declarada. Do relatório e fundamentação do Despacho vão extraídos os seguintes trechos:

As declarações de compensação nº 42028.30147.230112.1.3.04-8214 e 08992.28073.160212.1.3.04-3779 em que foi utilizado como crédito parte do pagamento efetuado em 24.06.2011 para o Pis do mês de maio de 2011, não foram homologadas, porque o pagamento se encontrava totalmente vinculada ao respectivo débito (...).

Em sua manifestação de inconformidade, a contribuinte alegou que foi identificado um erro na apuração e que havia retificado a DCTF e o Dacon para corrigir o valor do débito.

A Delegacia de Julgamento deu parcial provimento ao recurso, determinando a análise do crédito com base na DCTF retificadora. Para cumprimento do acórdão, a contribuinte foi intimada a esclarecer o motivo pelo qual considerava que pagamento era maior que o devido com apresentação de documentação comprobatória, acompanhada do demonstrativo do valor que havia sido recolhido e do que entendia devido bem como das notas fiscais relativas às vendas feitas com suspensão do Pis.

Em atendimento, informou que o artigo 54, inciso II da Lei n.º 12.350/2010 concedeu a suspensão do Pis e da Cofins sobre a receita bruta decorrente da venda no mercado interno de preparações classificadas no código 2309.90 da NCM e nas posições 01.03 e 01.05 e que o inciso II do seu parágrafo único determinou que os termos e condições para sua fruição fosse estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, o que foi feito somente em 16.05.2011 com a edição de Instrução Normativa RFB n.º 1.157, com efeitos retroativos a 1º janeiro. Assim, ao final de 2011 recalculou os valores devidos, uma vez que uma parte dessas contribuições passou a ser suspensa.

...

Como a suspensão também não constava das notas fiscais, a contribuinte foi intimada a esclarecer como ela havia comunicado a suspensão aos adquirentes dos produtos e a apresentar documentação comprobatória, caso houvesse havido a comunicação bem como a especificação dos produtos vendidos que permitisse identificar que se tratava de produtos previstos no art. 54, II da Lei n.º 12.350/2010.

Após a concessão de prorrogação de prazo, a contribuinte alegou que quando a lei determinou a suspensão não foi possível aplicá-la imediatamente, porque ela determinava que a Secretaria da Receita Federal do Brasil a regulamentasse de forma que entre a edição da lei e da instrução normativa, ela permaneceu vendendo as mercadorias com a tributação do Pis e da Cofins até junho de 2011, por isso as notas fiscais emitidas não possuem a indicação da expressão prevista no art. 2º §2º, da IN RFB n.º 1.157/2011. Informou também que, após a edição da instrução normativa, procedeu ao estorno dos créditos e que seus clientes também estavam obrigados à venda de mercadorias com suspensão e respectivo estorno dos créditos desde a edição da Lei n.º 12.350/2010 e que grande parte deles são pessoas físicas e empresas tributadas pelo lucro presumido, ou seja, não tomariam créditos dessas contribuições. Por fim, conclui que “não cabia à CARGILL qualquer obrigação relativa à comunicação aos seus clientes”, mas aduz que passou a informar a suspensão a partir de julho de 2011.

...

A contribuinte considerou maior que o devido o valor pago para o Pis do mês de maio de 2011, por entender que ele se encontrava suspenso por força do art. 54, II da Lei n.º 12.350/2010 e o utilizou para compensação (...).

...

Foi feita extração das notas fiscais eletrônicas emitidas pela contribuinte neste período e selecionadas as notas fiscais de saída relativas aos produtos com NCM 2309.9 encaminhadas para destinatários diferentes dos estabelecimentos da própria contribuinte uma vez que as notas fiscais relativas à transferência para outros estabelecimentos da própria contribuinte já deveriam ser emitidas com suspensão.

A soma dos valores apurados para estes dois tipos de notas fiscais corroboram o valor informado a título de “Receita com Suspensão da Contribuição”, no Dacon retificador, porém, como bem enfatizado pela própria contribuinte, a Secretaria da Receita Federal do Brasil somente regulamentou a suspensão em 17 de maio de 2011, com a publicação da Instrução Normativa RFB n.º 1.157, de 16 de maio de 2011 de forma que a suspensão em comento não era auto aplicável, uma vez que dependia de regulamentação, ou seja, tinha eficácia limitada, não sendo possível produzir a plenitude de seus efeitos por si só, embora a Lei n.º 12.350/2010 tenha entrado em vigor com sua publicação em 21.12.2010.

...

Ou seja, a rigor a suspensão somente poderia produzir efeitos a partir de 17 de maio de 2011 com o advento da Instrução Normativa RFB n.º 1.157/2011.

Em que pese a mesma ter esclarecido que tinha efeitos retroativos, a exigência contida em seu artigo 2º para que fosse destacado na nota fiscal que a venda era com suspensão e sua base legal representa um fator conflitante, pois é impossível que as notas fiscais emitidas no período de 1º de janeiro a 16 de maio de 2011 contivessem antecipadamente a informação da suspensão (...).

Note-se que ela coloca como obrigatória a expressão “Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins” e que o dispositivo legal conste da respectiva nota fiscal, mas nenhuma nota fiscal emitida anteriormente à publicação da IN RFB n.º 1.157/2011 tinha condições de cumprir esta exigência o que lança dúvidas sobre a real efetividade do efeito retroativo que ela pretendeu conferir.

A única forma que se vislumbra de tentar sanar este descompasso seria a

comunicação da suspensão por meio de carta de correção eletrônica de que trata o art. 7º, §1º A do Convênio Sinief s/nº, de 15 de dezembro de 1970:

“Art. 7º Os documentos fiscais referidos nos incisos I a V do artigo anterior deverão ser extraídos por decalque a carbono ou em papel carbonado, devendo ser preenchidos a máquina ou manuscritos a tinta ou a lápis-tinta, devendo ainda os seus dizeres e indicações estar bem legíveis, em todas as vias.

§ 1º É considerado inidôneo para todos os efeitos fiscais, fazendo prova apenas em favor do Fisco, o documento que:

...

§ 1º-A Fica permitida a utilização de carta de correção, para regularização de erro ocorrido na emissão de documento fiscal, (...).

Porém isto não foi feito pela contribuinte que entende que “não cabia à CARGILL qualquer obrigação relativa à comunicação aos seus clientes” (fl. 1.594) e com isto propiciou que eles se creditassem dessas aquisições, embora a contribuinte tentasse inferir que a falta de comunicação da suspensão não teria efeito nocivo, pois a maior parte de seus clientes seriam pessoas físicas ou optantes pelo lucro presumido.

Mais uma vez, esta afirmação não se comprovou, pois o cruzamento do CNPJ dos adquirentes obtidos na extração das notas fiscais eletrônicas por ela emitidas com a forma de tributação dos adquirentes no ano-calendário de 2011, excluídas as pessoas físicas, permitiu verificar que aproximadamente cinquenta por cento das pessoas jurídicas adquirentes de produtos da contribuinte eram tributadas pelo lucro real, contrariamente ao que foi por ela alegado e, portanto, estavam obrigadas à apuração não cumulativa dessa contribuição o que implica a utilização do crédito gerado por essas aquisições.

Junte-se a isto, o fato de que as notas fiscais emitidas a partir de 17.05.2011 já poderiam ser emitidas de acordo com o artigo 2º, mas não foi isto que aconteceu.

Além disso, o art. 3º da referida instrução normativa também determinava o estorno do crédito de Pis e Cofins não cumulativos oriundos da aquisição de insumos vinculados aos produtos vendidos com suspensão (...).

Ao ser intimada a comprovar o estorno do crédito, a contribuinte não apresentou, por exemplo, o Livro Diário/Razão com a conta onde este crédito deveria ter sido controlado, limitando-se a apresentar planilhas de sua apuração que não possuem efeito probatório de que o estorno ocorreu, mas apenas mera indicação do valor que deveria ter sido estornado ou seja a contribuinte não cumpriu o disposto no art. 2º e 3º da IN RFB n.º 1.157/2011 e com isto permitiu que as aquisições gerassem crédito.

Ora, se for a ela reconhecido o direito de reduzir a contribuição e ainda permitir que o adquirente utilize o crédito para reduzir mais uma vez esta mesma contribuição os cofres públicos serão duplamente penalizados.

Assim, observado o disposto no artigo 170 do Código Tributário Nacional e o artigo 2º da Instrução Normativa RFB n.º 1.300, de 20 de novembro de 2012, proponho que não seja homologada a compensação declarada pelo contribuinte por ausência de crédito em seu favor uma vez que não cumpriu com as exigências para fruição da suspensão da contribuição em comento.

Cientificada, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade nos seguintes termos:

Antes de adentrar aos argumentos que refutarão as justificativas da Receita

Federal do Brasil para a não homologação da declaração de compensação objeto da presente demanda, importante rememorar a origem do crédito utilizado pela Recorrente.

Primeiramente, cumpre esclarecer que, em 21/12/2010, o art. 54, inciso II da Lei 12.350/2010, determinou a suspensão do PIS e da COFINS sobre a receita bruta decorrente da venda de preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05 (aves e suínos), classificadas no código 2309.90 da NCM.

Contudo, não foi possível aplicar referida suspensão imediatamente, pois, o parágrafo único, inciso II, do artigo 54 acima referido, determinou que a mesma somente se aplicasse nos termos e condições que seriam estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por sua vez, em 17/05/2011 editou a Instrução Normativa 1.157/2011 para regulamentar referida suspensão com efeitos retroativos a partir de 01/01/2011.

Diante desse lapso temporal, entre a publicação da Lei e a edição da Instrução Normativa que a regulamentou, não restou outra alternativa à Recorrente senão permanecer vendendo as mercadorias com a respectiva tributação de PIS e COFINS no período de dezembro de 2010 a junho de 2011.

Após a edição da Instrução Normativa 1.157/2011, de 17/05/2011, a Recorrente reapurou o PIS e a COFINS e retificou sua DCTF e DACON, nos termos da Lei nº 12.350/2010 e Instrução Normativa, realizando, inclusive, o ESTORNO dos créditos decorrentes das aquisições cujas saídas foram abrangidas pela suspensão.

Em resumo, quando da reapuração do valor devido a título de PIS e COFINS, levando-se em conta a legislação aplicável a partir de 01/01/2011, adveio o crédito utilizado na presente declaração de compensação.

Conforme se verifica do despacho decisório acima mencionado, a Receita Federal do Brasil se pautou basicamente em três argumentos para o não reconhecimento do crédito informado pela Recorrente, quer seja, (i) na suposta falta de destaque no campo observação da nota fiscal de que a venda era amparada por suspensão de PIS e COFINS, (ii) na hipótese de que tal ausência de informação no campo observação teria feito com que os adquirentes de produtos da Recorrente teriam se aproveitado do crédito gerado por essas aquisições e (iii) na falta de comprovação do estorno dos créditos oriundos da aquisição de insumos vinculados aos produtos vendidos com suspensão de PIS e COFINS.

...

Relembre-se, uma vez mais, que a regulamentação da Lei nº 12.350/2010, por meio da IN nº 1.157/2011, ocorreu meses após a sua publicação, ou seja, durante determinado período de tempo a Recorrente emitiu normalmente suas notas fiscais, tributando regularmente estas operações.

Tempo depois, com edição da IN nº 1.157/2011, cujos efeitos retroagiram a 1º de janeiro de 2011, ou seja, em momento posterior ao da emissão das notas fiscais, houve a reapuração do valor devido a título de PIS e COFINS gerando o crédito compensado.

Ou seja, com relação ao argumento (i) acima ventilado pelo despacho decisório, no sentido a ausência de informação na nota fiscal quanto à suspensão do PIS e a COFINS, vale ressaltar que a Recorrente estava impossibilitada de fazer constar nas notas fiscais anteriores a edição da IN nº 1.157/2011, qualquer informação nela prevista, uma vez que as operações foram regularmente tributadas até o advento da referida IN, tendo o crédito sido identificado após reapuração extemporânea, o que demonstra ser totalmente descabida a afirmação da Delegacia da Receita Federal do Brasil no sentido de que tal obrigação não teria sido atendida.

Ora, senhores julgadores, como poderia ser emitida Carta de Correção para informação, no campo observação das notas fiscais, de que o PIS e COFINS estavam suspensos, se os tributos foram devidamente incluídos na nota fiscal até regulamentação da suspensão pela IN.

De outro lado, também sustenta a Receita Federal do Brasil que a Recorrente deveria ter informado seus clientes a respeito da edição e dos efeitos da IN nº 1.157/2011, ao passo que presume que estes teriam se aproveitado do crédito do valor relativo ao PIS e à COFINS no período compreendido entre janeiro de 2011 até a edição da IN nº 1.157/2011.

Neste ponto, a Recorrente reitera que não caberia a ela informar aos adquirentes de sua produção a alteração da legislação tributária e a necessidade de estorno do crédito relativo ao PIS e à COFINS apurados no período acima referenciado. (...)

Ou seja, a necessidade de estorno por parte dos adquirentes de produtos na situação acima detalhada é a própria mens legis, o que reforça o fato de inexistir qualquer obrigatoriedade por parte da Recorrente em informar os adquirentes de seus produtos e a impropriedade da argumentação constante no despacho decisório.

Admitir o raciocínio da autoridade administrativa significaria considerar que ao destinatário da mercadoria seria escusável alegar o desconhecimento da Lei, o que certamente não faz sentido.

Adicionalmente, presume a autoridade administrativa de que os destinatários da mercadoria teria tomado indevidamente os créditos de PIS e COFINS reapurados pela Recorrente, sem qualquer indício ou perquirição contundente acerca de tal fato.

A Receita Federal do Brasil imputa à Recorrente responsabilidade inexistente e ainda por cima presume acontecimentos, sem qualquer prova de sua ocorrência, exigindo da Requerente prova negativa das ações de seus clientes. (...)

Em havendo desconfiança de que tais créditos poderiam eventualmente ser apropriados pelos destinatários da mercadoria, deveria o agente fiscal ter iniciado fiscalização nesses contribuintes e não penalizado a Recorrente, com base em presunção, em face da qual não dispõe de meios legítimos para defesa, na medida em que não tem acesso à apuração de tributos de terceiros.

Nesse contexto, na hipótese de creditamento indevido pelos destinatários das mercadorias, caberia à Receita Federal a glosa de tais créditos na apuração destes. Jamais poderia ocorrer a negativa do direito ao crédito da Recorrente, que agiu corretamente, de acordo com a legislação aplicável.

Por fim, sustenta o r. despacho decisório ora recorrido, que a Recorrente não teria comprovado o estorno dos créditos decorrentes da aquisição de bens utilizados na elaboração dos produtos vendidos com suspensão da exigência das contribuições ao PIS e à COFINS, a teor do que determina o §1º do art. 3º da IN nº 1.157/2011.

De acordo com a Delegacia da Receita Federal do Brasil, a Recorrente teria se limitado a apresentar apenas as planilhas de suporte de sua apuração, as quais não possuíram qualquer efeito probatório, contudo, deixou-se de considerar que referidas planilhas foram apresentadas com o intuito de suportar as informações constantes de sua DACON, onde pode ser constatado o estorno dos créditos da entrada (...).

Por fim, pede o julgamento conjunto de outros processos e a homologação da compensação.

A 14ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto proferiu decisão, negando provimento à impugnação. Eis o teor da ementa do aresto recorrido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/2011 a 31/05/2011

DIREITO CREDITÓRIO. PROVA.

O reconhecimento do direito creditório pleiteado requer a prova de sua existência e montante, sem o que não pode ser restituído ou utilizado em compensação. Além dos elementos de prova material, o reconhecimento do direito creditório exige o cumprimento das condições estabelecidas pela legislação tributária, sem o que resta comprometida a pretensão da contribuinte.

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, no qual reitera os argumentos trazidos em manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade.

O direito à compensação, restituição ou ressarcimento, existe na medida exata da certeza e liquidez do crédito em favor do sujeito passivo. Assim, a comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário mostra-se fundamental para a efetivação daqueles institutos.

No caso concreto, o sujeito passivo transmitiu declarações de compensação, descritas no relatório, tendo indicado a existência de créditos decorrentes de pagamento indevido ou a maior.

Após análise das compensações, foi emitido despacho decisório (fls. 2489 a 2496), o qual não homologou as compensações declaradas, tendo tal decisão sido mantida, como visto, pelo colegiado *a quo*, cujos excertos relevantes da decisão são a seguir transcritos (grifamos algumas partes):

Toda a controvérsia tem como motivo último a aplicação retroativa da Instrução Normativa nº 1.157, de 16 de maio de 2011, que regulamentou a venda com suspensão das contribuições veiculada pela Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010.

Diante da regulamentação trazida pela Instrução Normativa, a contribuinte refez as apurações anteriores e reivindicou os créditos a que acredita fazer jus, uma vez que, até aquela regulamentação, suas saídas foram tributadas.

Sem dúvida existe a possibilidade de refazimento da apuração diante da regulamentação com efeitos para o passado. Não obstante, não somente as saídas com suspensão foram assim regulamentadas, mas, igualmente, os demais requisitos para a fruição do benefício. Não é possível reivindicar uns e ignorar os demais. Nesses termos, é preciso verificar o que dispunha a citada Instrução Normativa, em sua redação original:

Art. 2º Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:(...)

II - preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM;(...)

§ 2º Nas notas fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão, deve constar a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com especificação do dispositivo legal correspondente.(...)

Art. 3º A suspensão do pagamento das contribuições, na forma dos arts. 2º e 4º, alcança as vendas:(...)

§ 1º Conforme determinação do inciso II do § 5º do art. 55 da Lei nº 12.350, de 2010, a pessoa jurídica vendedora dos produtos de que tratam os incisos I a III do art. 2º, deverá estornar os créditos referentes à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição de insumos vinculados a produtos vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma dos referidos incisos do art. 2º.

Dando por certo que a observação a ser aposta às notas fiscais não poderiam ter sido exigida antes da regulamentação, a partir da edição da Instrução Normativa passou a ser obrigatória.

Em atenção à exigência acessória, a contribuinte deveria retificar as notas fiscais que emitiu no período anterior à regulamentação, de forma a cumpri-la. Se não poderia fazê-lo com antecedência, deveria fazê-lo retroativamente por meio das medidas próprias.

Nesse aspecto, não cabe o argumento de que não lhe caberia a obrigação de aviso aos clientes, por suposição de que estes deveriam aplicar a legislação, sem alegar seu desconhecimento. Ora, se assim fosse, a obrigação de fazer constar das Notas Fiscais a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", destinada a informar os adquirentes da situação tributária das mercadorias vendidas, também não teria razão de ser, já que estes últimos deveriam sempre dar aplicação à legislação tributária, independente de

aviso. Se a obrigação existe, é para ser cumprida pelos que a ela estejam vinculados.

Importa aqui notar que, conforme apurado pela autoridade jurisdicionante, cerca de cinquenta por cento dos adquirentes das mercadorias alcançadas pela suspensão consistiu em pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, as quais potencialmente se aproveitaram dos créditos sem que fossem advertidos pela interessada como era de seu dever, ainda que a posteriori das vendas.

De resto, na medida em que o período de apuração considerado no presente processo já estava sob o regimento da Instrução Normativa nº 1.157, de 16 de maio de 2011, as notas fiscais emitidas a partir de 17 de maio deveriam ter sido emitidas nos seus termos, o que não aconteceu.

*Da mesma forma, **a contribuinte não trouxe aos autos elementos probatórios suficientes para comprovar a adequação de seus registros contábeis-fiscais de forma a dar suporte aos créditos pretendidos.** No caso, duas são as modificações possíveis a partir da regulamentação das vendas com suspensão: uma, a retificação das receitas tributáveis; outra, a exclusão dos créditos vinculados às vendas com suspensão.*

A interessada afirma que as planilhas que apresentou, serviriam de suporte para as retificações que fez nas declarações apresentadas à Administração Tributária.

*No entanto, a combinação somente das planilhas com as declarações retificadoras, sem a âncora dos registros contábeis, afigura-se como uma petição de princípio, ou seja, as planilhas atestam as retificações que, por seu turno, são comprovadas pelas planilhas. Desacompanhados dos documentos originais que levaram à composição das planilhas e à nova situação fiscal da contribuinte, os elementos trazidos aos autos são incapazes de demonstrar a existência e regularidade dos créditos pretendidos. **Frise-se que a contribuinte foi intimada à apresentação dos documentos, não tendo atendido aos pedidos fiscais.***

Nesses termos, tem-se que a contribuinte quer se valer de apenas uma das faces da regulamentação das vendas com suspensão. Apenas quer os créditos que julga possuir.

Não cumpriu ou não provou ter cumprido os dispositivos que estão também na raiz daqueles créditos. Sendo assim, não há como reconhecer a validade de sua pretensão.

Em Recurso Voluntário, a recorrente reafirma as alegações apresentadas em sede de impugnação, sustentando, em síntese, que os créditos utilizados nas declarações de compensação seriam provenientes de pagamento a maior de débitos de PIS/COFINS, apurados, em DCTF original, sem a consideração da suspensão da incidência prevista pela Lei nº. 12.350/10. Assim, ao efetuar o pagamento, através de DARF, a recorrente teria recolhido o valor total dos débitos confessados em DCTF original, sem considerar a alegada suspensão. Contesta os fundamentos da decisão de piso:

1- afirma que não poderia ter trazido, nas notas fiscais de vendas, a informação de suspensão do PIS/COFINS, uma vez que as notas fiscais foram emitidas antes da edição da IN nº. 1.157/2011;

2- contesta o fato da decisão atribuir a si a responsabilidade de informação aos seus clientes "a respeito da edição e dos efeitos da IN nº 1.157/2011, ao passo que presume que estes teriam se aproveitado do crédito do valor relativo ao PIS e à COFINS no período compreendido entre janeiro de 2011

até a edição da IN nº 1.157/2011", aduzindo, ainda que "admitir o raciocínio da autoridade administrativa significaria considerar que ao destinatário da mercadoria seria escusável alegar o desconhecimento da Lei, o que certamente não faz sentido";

3- assinala que *"na hipótese de creditamento indevido dos destinatários das mercadorias, caberia à Receita Federal a glosa de tais créditos" na apuração realizada pelos destinatários, sem estender qualquer penalidade à recorrente que teria agido conforme a legislação aplicável;*

4- argumenta, por fim, que, no tocante à comprovação do estorno dos créditos decorrentes da aquisição de bens utilizados na elaboração dos produtos vendidos com suspensão de PIS/COFINS, a RFB deixou de considerar que as planilhas apresentadas tiveram o *"intuito de suportar as informações constantes de sua DACON, onde pode ser constatado o estorno dos créditos da entrada"*, conforme demonstrativo e documentação anexada ao processo.

É de assinalar, primeiramente, que a aludida suspensão de PIS/COFINS está prevista no art. 54, II, da Lei nº 12.350/2010. Além disso, segundo o art. 54, parágrafo único, II, da referida lei, tal suspensão só seria aplicável nos termos e condições estabelecidos pela Receita Federal do Brasil. Transcrevem-se os citados dispositivos (grifamos partes):

Art. 54. Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:

(...)

II – preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM;

(...)

Parágrafo único. A suspensão de que trata este artigo:

I – não alcança a receita bruta auferida nas vendas a varejo;

II – aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

As condições e termos para a referida suspensão foram estabelecidos pela Instrução Normativa RFB (IN) nº. 1.157/2011, cujos dispositivos relevantes para a presente análise seguem transcritos (grifamos algumas partes):

Art. 1º Esta Instrução Normativa disciplina a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) na comercialização de produtos suínos e aviculários e de determinados insumos relacionados, conforme previsto nos arts. 54 a 57 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010.

CAPÍTULO I DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES

Seção I Dos Produtos Vendidos com Suspensão

Art. 2º Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:

(...)

II - preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM; (...)

§ 1º A aplicação da suspensão de que trata o caput observará as disposições dos arts. 3º e 4º desta Instrução Normativa.

§ 2º Nas notas fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão, deve constar a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com especificação do dispositivo legal correspondente. (...)

Seção II Das Pessoas Jurídicas que Efetuam Vendas com Suspensão

Art. 3º A suspensão do pagamento das contribuições, na forma dos arts. 2º e 4º, alcança as vendas: (...)

§ 1º Conforme determinação do inciso II do § 5º do art. 55 da Lei nº 12.350, de 2010, a pessoa jurídica vendedora dos produtos de que tratam os incisos I a III do art. 2º, deverá estornar os créditos referentes à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição de insumos vinculados a produtos vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma dos referidos incisos do art. 2º.

(...)

Da leitura dos dispositivos transcritos, depreende-se que a suspensão da incidência do PIS/COFINS, enunciada no art. 54, II, da Lei nº. 12.350/2010, pressupõe 1) a informação da referida suspensão e seu dispositivo legal nas notas fiscais de vendas efetuadas com suspensão e 2) o estorno dos créditos referentes à incidência não cumulativa do PIS e da COFINS, quando decorrentes da aquisição de insumos vinculados a produtos vendidos com suspensão das referidas contribuições, por força do art. 55, §5º, inciso II da Lei nº. 12.350/2010.

Analisando as notas fiscais de vendas (fls. 320 a 1529) apresentadas pela recorrente, verifica-se que, de fato, não consta, nas referidas notas, a informação da suspensão do PIS/COFINS (com seu dispositivo legal), conforme estabelece a legislação transcrita. No tocante a essa questão, a recorrente sustenta, como visto, a impossibilidade de fazer constar a informação da suspensão nas notas fiscais, uma vez que sua emissão teria se dado em momento anterior à entrada em vigor da norma do art. 2º, § 2º da IN nº. 1.157/2011.

No entanto, compulsando as referidas notas fiscais e, ainda, a lista (fls. 2391 a 2461), apresentada pela recorrente, com o resumo das notas fiscais emitidas, observa-se que parte considerável das notas fiscais de vendas **são posteriores à entrada em vigor, em 17/05/2011**, da IN nº. 1.157/2011.

Além disso, como bem sublinhado pelo despacho decisório (fls. 2489 a 2496) e pela decisão recorrida (fls. 2551 a 2559), a recorrente não procedeu a qualquer procedimento de correção das notas fiscais emitidas, para fazer cumprir as determinações normativas que delimitam e condicionam a suspensão do PIS e da COFINS - fazendo cumprir a norma enunciada no art. 54, parágrafo único, II, d da Lei nº. 12.350/2010.

Nessa esteira, reproduzo, novamente, os fundamentos da decisão recorrida, tomados, aqui, como razões de decidir:

Dando por certo que a observação a ser aposta às notas fiscais não poderiam ter sido exigida antes da regulamentação, a partir da edição da Instrução Normativa passou a ser obrigatória.

Em atenção à exigência acessória, a contribuinte deveria retificar as notas fiscais que emitiu no período anterior à regulamentação, de forma a cumpri-la. Se não poderia fazê-lo com antecedência, deveria fazê-lo retroativamente por meio das medidas próprias.

Nesse aspecto, não cabe o argumento de que não lhe caberia a obrigação de aviso aos clientes, por suposição de que estes deveriam aplicar a legislação, sem alegar seu desconhecimento. Ora, se assim fosse, a obrigação de fazer constar das Notas Fiscais a expressão “Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS”, destinada a informar os adquirentes da situação tributária das mercadorias vendidas, também não teria razão de ser, já que estes últimos deveriam sempre dar aplicação à legislação tributária, independente de aviso. Se a obrigação existe, é para ser cumprida pelos que a ela estejam vinculados.

Importa aqui notar que, conforme apurado pela autoridade jurisdicionante, cerca de cinquenta por cento dos adquirentes das mercadorias alcançadas pela suspensão consistiu em pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, as quais potencialmente se aproveitaram dos créditos sem que fossem advertidos pela interessada como era de seu dever, ainda que a posteriori das vendas.

A recorrente deveria ter sanado o erro nas notas fiscais emitidas, por meio de carta de correção, como bem assinalou o despacho decisório:

A única forma que se vislumbra de tentar sanar este descompasso seria a comunicação da suspensão por meio de carta de correção eletrônica de que trata o art. 7º, §1º-A do Convênio Sinief s/nº, de 15 de dezembro de 1970:

“Art. 7º Os documentos fiscais referidos nos incisos I a V do artigo anterior deverão ser extraídos por decalque a carbono ou em papel carbonado, devendo ser preenchidos a máquina ou manuscritos a tinta ou a lápis-tinta, devendo ainda os seus dizeres e indicações estar bem legíveis, em todas as vias.

§ 1º É considerado inidôneo para todos os efeitos fiscais, fazendo prova apenas em

favor do Fisco, o documento que:(...)

§ 1º-A Fica permitida a utilização de carta de correção, para regularização de erro ocorrido na emissão de documento fiscal, desde que o erro não esteja relacionado com:(destacamos)

I - as variáveis que determinam o valor do imposto tais como: base de cálculo, alíquota, diferença de preço, quantidade, valor da operação ou da prestação;

II - a correção de dados cadastrais que implique mudança do remetente ou do destinatário;

III - a data de emissão ou de saída.

§ 2º Relativamente aos documentos referidos é permitido:

1. o acréscimo de indicações necessárias ao controle de outros tributos federais e municipais, desde que atendidas as normas da legislação de cada tributo;”

No tocante ao estorno dos créditos referentes à incidência não cumulativa do PIS e da COFINS, quando decorrentes da aquisição de insumos vinculados a produtos vendidos com suspensão das referidas contribuições, por força do art. 55, §5º, inciso II da Lei nº. 12.350/2010, verifica-se, à fl. 1553, que a recorrente apresentou, no curso do procedimento fiscal, planilha com demonstrativo do cálculo do estorno. Tal planilha foi apresentada como resposta à intimação fiscal à fl. 1531, na qual foi requerido, entre outros elementos, a comprovação do "estorno dos créditos decorrentes da aquisição de bens utilizados na elaboração dos produtos vendidos com suspensão".

Ao apreciar a planilha apresentada, a autoridade tributária entendeu que não houve demonstração do referido estorno, conforme se observa da leitura dos excertos do despacho decisório transcritos a seguir:

Ao ser intimada a comprovar o estorno do crédito, a contribuinte não apresentou, por exemplo, o Livro Diário/Razão com a conta onde este crédito deveria ter sido controlado, limitando-se a apresentar planilhas de sua apuração que não possuem efeito comprobatório de que o estorno ocorreu, mas apenas mera indicação do valor que deveria ter sido estornado ou seja a contribuinte não cumpriu o disposto no art. 2º e 3º da IN RFB n.º 1.157/2011 e com isto permitiu que as aquisições gerassem crédito, mesmo após a edição da norma regulamentadora.

Ora, se for a ela reconhecido o direito de reduzir a contribuição e ainda permitir que o adquirente utilize o crédito para reduzir mais uma vez esta mesma contribuição os cofres públicos serão duplamente penalizados.

Assim, observado o disposto no artigo 170 do Código Tributário Nacional e o artigo 2º da Instrução Normativa RFB n.º 1.300, de 20 de novembro de 2012, proponho que não seja homologada a compensação declarada pelo contribuinte por ausência de crédito em seu favor uma vez que não cumpriu com as exigências para fruição da suspensão da contribuição em comento.

De semelhante modo, a decisão recorrida sublinha a necessidade de comprovação do estorno dos créditos atinentes às aquisições vinculadas aos produtos comercializados com suspensão do PIS/COFINS:

*Da mesma forma, a contribuinte **não trouxe aos autos elementos probatórios suficientes para comprovar a adequação de seus registros contábeis-fiscais de forma a dar suporte aos créditos pretendidos.** No caso, duas são as modificações possíveis a partir da regulamentação das vendas com suspensão: uma, a retificação das receitas tributáveis; outra, a exclusão dos créditos vinculados às vendas com suspensão.*

A interessada afirma que as planilhas que apresentou, serviriam de suporte para as retificações que fez nas declarações apresentadas à Administração Tributária.

No entanto, a combinação somente das planilhas com as declarações retificadoras, sem a âncora dos registros contábeis, afigura-se como uma petição de princípio, ou seja, as planilhas atestam as retificações que, por seu turno, são comprovadas pelas planilhas. Desacompanhados dos documentos originais que levaram à composição das planilhas e à nova situação fiscal da contribuinte, os elementos trazidos aos autos são incapazes de demonstrar a existência e regularidade dos créditos pretendidos. Frise-se que a contribuinte foi intimada à apresentação dos documentos, não tendo atendido aos pedidos fiscais. (grifei)

Compulsando os autos, constata-se que a recorrente não apresentou, mesmo após a decisão da DRJ, qualquer escrituração contábil-fiscal a fim de demonstrar o efetivo estorno dos créditos vinculados às vendas com suspensão de PIS/COFINS, apesar das reiteradas oportunidades que teve ao longo do procedimento fiscal e do contencioso administrativo. Como bem assinalou a decisão recorrida, a planilha apresentada pela recorrente (fl. 1531) não se presta à comprovação do estorno dos créditos ligados à suspensão: a recorrente deveria ter trazido documentação contábil-fiscal, a fim de demonstrar o estorno dos créditos ligados às vendas com suspensão de PIS/COFINS.

Importa destacar que incumbe à recorrente o ônus de comprovar, por provas suficientes e necessárias, o crédito alegado. Nesse sentido, o Código de Processo Civil, em seu art. 373, dispõe:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

Tal é o entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, nos seguintes termos:

"...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações."

Assim, no caso concreto, já em sua impugnação perante o órgão *a quo*, a recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido - e, especificamente, o referido estorno dos créditos vinculados às vendas com suspensão do PIS/COFINS, sob pena de preclusão do direito de produção de provas documentais em outro momento processual, em face do que dispõe o §4º do art. 16 do Decreto nº. 70.235/72.

Ainda assim, em homenagem ao princípio da verdade material, analisei os autos em busca de eventuais documentos apresentados após a impugnação, tendo constatado, como visto, que a recorrente eximiu-se do ônus de produzir provas cabais para sustentar suas alegações.

Diante do exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

Vinícius Guimarães - Relator