



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.729323/2016-84
ACÓRDÃO	3002-004.222 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MMX CORUMBA MINERACAO S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 31/01/2012

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. REQUISITOS LEGAIS. CERTEZA E LIQUIDEZ. O aproveitamento de créditos no regime da não cumulatividade das contribuições PIS/Pasep e Cofins pressupõe a demonstração inequívoca da certeza e liquidez dos valores invocados pelo contribuinte. A certeza diz respeito à existência incontestada do direito creditório, enquanto a liquidez concerne à determinação precisa do quantum devido. A ausência de qualquer desses atributos obsta o reconhecimento do crédito para fins de desconto das contribuições devidas, nos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional, aplicável por analogia.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROPRIAÇÃO. REQUISITOS. COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL. O direito ao aproveitamento de créditos extemporâneos, embora admitido pela legislação de regência (arts. 3º, § 4º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), não prescinde da comprovação documental hábil e idônea das operações que lhes deram origem. A mera escrituração contábil dos valores, desacompanhada dos documentos fiscais correspondentes, não satisfaz o ônus probatório que recai sobre o contribuinte, a quem incumbe demonstrar o fato constitutivo do direito invocado.

SALDO DE CRÉDITOS DE PERÍODOS ANTERIORES. ENCADEAMENTO LÓGICO. CONTAMINAÇÃO. A sistemática de transporte de saldos credores não aproveitados para períodos subsequentes, conquanto legítima em sua essência, não se presta a validar créditos originariamente viciados. Demonstrado que créditos apurados em determinado exercício, carentes de comprovação documental, compuseram o saldo credor transportado para os exercícios seguintes, resta configurada a contaminação do saldo utilizado nos períodos fiscalizados, impondo-se a glosa dos valores correspondentes.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO. CONTRIBUINTE. No processo administrativo tributário, compete ao contribuinte a prova do fato constitutivo do direito que alega, máxime quando se trata de creditamento de tributos, hipótese em que a demonstração da existência e regularidade das operações geradoras do crédito configura pressuposto inafastável ao seu reconhecimento. Inteligência do art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. EFICÁCIA PROBATÓRIA. CONDICIONAMENTO. A escrituração mantida em conformidade com as disposições legais somente faz prova a favor do contribuinte quando os fatos nela registrados encontram-se comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza. A mera indicação de contas contábeis e valores nelas escriturados, desacompanhada dos documentos fiscais correspondentes, não se presta a ilidir a glosa promovida pela autoridade fiscal. Exegese do art. 923 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99).

DIVERGÊNCIAS NA APURAÇÃO DE CRÉDITOS. CONFRONTAÇÃO DE INFORMAÇÕES. Apuradas divergências entre os valores declarados em DACON, as informações prestadas em resposta às intimações fiscais, os registros contábeis e os documentos fiscais apresentados, impõe-se a prevalência dos valores efetivamente comprovados mediante documentação hábil, glosando-se a diferença não demonstrada pelo contribuinte.

RATEIO PROPORCIONAL. MERCADO INTERNO E EXPORTAÇÃO. INAPLICABILIDADE AO CASO. O método de rateio proporcional previsto nos §§ 8º e 9º dos arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 disciplina a distribuição dos créditos entre as receitas do mercado interno e de exportação, não se prestando, todavia, a suprir a ausência de comprovação documental dos créditos que servirão de base ao rateio. A aplicação do método pressupõe a prévia demonstração da existência e regularidade dos créditos a serem rateados.

LANÇAMENTO REFLEXO. PIS/PASEP. IDENTIDADE FÁTICA E JURÍDICA. Versando os autos de infração de Cofins e PIS/Pasep sobre idênticos fatos geradores e fundamentos jurídicos, a decisão proferida em relação ao lançamento principal estende-se, por consequência lógica e jurídica, ao lançamento reflexo, dada a conexão substancial entre ambos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA – Relator

Assinado Digitalmente

Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmao – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascarenas, Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmao (Presidente).

RELATÓRIO**1. DA ORIGEM DO PROCESSO E DO PROCEDIMENTO FISCAL**

Trata-se de recurso voluntário interposto por MMX CORUMBÁ MINERAÇÃO S/A contra o Acórdão nº 08-40.585, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (DRJ/FOR), que julgou improcedente a impugnação apresentada em face dos autos de infração de COFINS e PIS/Pasep.

O procedimento fiscal teve origem na Ação Fiscal nº 07.1.08.00-2014-00185-9, iniciada em 12 de fevereiro de 2014, mediante ciência do Termo de Início de Fiscalização pela Delegacia da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro I (DRF/RJ-I). O objeto da fiscalização compreendeu a verificação do cumprimento das obrigações tributárias relativas ao Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) para o ano-calendário de 2012, com especial enfoque na análise dos créditos da não cumulatividade.

A autoridade fiscal procedeu à análise com base na Escrituração Contábil Digital (ECD), nas declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (DACON) e nas respostas apresentadas pela contribuinte aos Termos de Intimação Fiscal (TIF) expedidos ao longo do procedimento.

2. DAS CONSTATAÇÕES FISCAIS**2.1. Dos créditos extemporâneos de 2009**

No curso do procedimento fiscal, a autoridade lançadora constatou a existência, na DACON de janeiro de 2012, de saldo de crédito de meses anteriores nos valores de R\$ 249.423,58 (PIS/Pasep) e R\$ 1.148.801,13 (Cofins). Mediante o Termo de Intimação Fiscal de 07 de abril de 2016, a fiscalização requisitou esclarecimentos acerca dos lançamentos de créditos extemporâneos nas contas contábeis 1004010010 (PIS a Compensar) e 1004010011 (Cofins a Compensar), nos valores de R\$ 197.010,38 e R\$ 1.017.867,88, respectivamente.

Em resposta à intimação fiscal, protocolizada em 11 de maio de 2016, a contribuinte informou que tais valores correspondem a créditos extemporâneos originários de operações de fretes e armazenagem na operação de venda de mercadorias referentes ao ano-calendário de 2009, detectados em auditoria interna realizada em 2011 e lançados contabilmente em junho daquele ano. Reconheceu expressamente a contribuinte que:

"[...] analisou toda a escrituração de entrada no período de 2009 referentes às operações de Fretes e Armazenagem. Identificou-se os documentos que envolveram essa operação, entretanto, a soma das notas fiscais localizadas não totaliza a base de cálculo para compor a apropriação do crédito de PIS e COFINS lançado em 2011. Apurou-se ainda, que o controle de apuração de PIS e COFINS e a Obrigação Acessória 'DACON' do período de 2009 e 2011 não foi apropriado nenhum valor referente a estes lançamentos. Ficando estes, demonstrados apenas na contabilidade."

Diante da confessada impossibilidade de comprovação documental dos créditos, a autoridade fiscal procedeu à glosa dos valores de R\$ 197.010,38 (PIS) e R\$ 1.017.867,88 (Cofins), recompondo o saldo de créditos de meses anteriores para R\$ 54.422,20 (PIS) e R\$ 130.933,25 (Cofins), em substituição aos valores originalmente declarados de R\$ 249.423,58 e R\$ 1.148.801,13.

2.2. Das divergências na apuração dos créditos de 2012

Paralelamente à questão dos créditos extemporâneos, a fiscalização procedeu à verificação da correta apropriação dos créditos da não cumulatividade ao longo do ano-calendário de 2012. Para tanto, intimou a contribuinte a apresentar demonstrativo mensal detalhado e os documentos fiscais comprobatórios das operações geradoras de crédito.

Do confronto entre as informações declaradas em DACON, os registros contábeis, as respostas às intimações fiscais e as notas fiscais apresentadas, a autoridade fiscal identificou divergências na apuração dos créditos nos meses de abril, maio, agosto, setembro, outubro e novembro de 2012, conforme quadro demonstrativo constante do relatório fiscal:

Mês	Bens (insumo)	Serviços (insumo)	Energia elétrica	Aluguéis
Abril	25.279,84	0,00	53.030,04	0,00
Maio	28.946,04	0,01	0,00	5.394,04
Agosto	0,00	0,00	33.584,63	0,00
Setembro	35.831,46	0,00	0,00	0,00
Outubro	3.318,48	28.645,47	8.364,30	0,00
Novembro	14.414,14	0,01	18.136,71	0,00

Nota: Valores correspondem às divergências apuradas entre DACON e documentação fiscal apresentada.

3. DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

Em decorrência das constatações acima descritas, foram lavrados os seguintes autos de infração:

a) Auto de Infração de Cofins: crédito tributário no valor total de R\$ 677.826,49, sendo R\$ 301.545,08 de contribuição (janeiro: R\$ 159.517,37; fevereiro: R\$ 79.783,58; abril: R\$ 62.244,13), R\$ 226.158,79 de multa de ofício (75%) e R\$ 150.122,62 de juros de mora (calculados até dezembro/2016);

b) Auto de Infração de PIS/Pasep: crédito tributário no valor total de R\$ 88.502,17, sendo R\$ 39.451,36 de contribuição (janeiro: R\$ 8.616,45; fevereiro: R\$ 17.321,44; abril: R\$ 13.513,47), R\$ 29.588,51 de multa de ofício (75%) e R\$ 19.462,30 de juros de mora (calculados até dezembro/2016).

A infração foi tipificada como "Créditos descontados indevidamente na apuração da contribuição", com enquadramento legal nos arts. 1º e 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Cientificada do lançamento em 19 de dezembro de 2016, mediante consulta à caixa postal do domicílio tributário eletrônico, a contribuinte apresentou impugnação tempestiva em 13 de janeiro de 2017, arguindo, em síntese: (i) que os créditos extemporâneos de 2009 permaneceram apenas na contabilidade e nunca foram apropriados em DACON; (ii) que os créditos glosados pela fiscalização foram legitimamente apropriados nos DACONs de 2011 e transportados para 2012; e (iii) que as divergências apontadas decorrem de premissa equivocada.

A 3ª Turma da DRJ/FOR, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação, mediante o Acórdão nº 08-40.585, proferido na sessão de 27 de setembro de 2017. O decism consignou que os créditos extemporâneos de 2009, embora não declarados diretamente em DACON, compuseram indiretamente o saldo credor utilizado em 2012, mediante o encadeamento lógico dos saldos transportados de exercício para exercício. Quanto às divergências apuradas, entendeu a DRJ que a mera apresentação de planilhas indicativas das contas contábeis não supre a ausência de documentação fiscal comprobatória.

Inconformada com a decisão de primeira instância, a contribuinte interpôs recurso voluntário tempestivo em 28 de novembro de 2017, reiterando, em essência, os argumentos expendidos na impugnação e acrescentando as seguintes alegações:

I. Inexistência de confissão ou erro de premissa: sustenta que a DRJ interpretou equivocadamente suas manifestações, inexistindo qualquer confissão quanto à impossibilidade de comprovação dos créditos;

II. Créditos de 2009 nunca utilizados: reitera que os créditos extemporâneos de 2009 permaneceram exclusivamente na contabilidade, jamais tendo sido apropriados em DACON, razão pela qual não poderiam compor o saldo de créditos utilizado em 2012;

III. Inocorrência de contaminação: argumenta que os créditos de 2009, por não terem sido declarados, não poderiam "contaminar" o saldo credor dos exercícios subsequentes;

IV. Legitimidade dos créditos de 2011: defende que os créditos apropriados em 2011 e transportados para 2012 são inteiramente legítimos e devidamente comprovados;

V. Divergências baseadas em premissa falsa: alega que as divergências apontadas pela fiscalização decorrem da premissa equivocada de que os créditos de 2009 compuseram o saldo utilizado em 2012;

VI. Aplicação do rateio proporcional: sustenta que a fiscalização deveria ter considerado o método de rateio proporcional entre as receitas do mercado interno e de exportação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **ADRIANO MONTE PESSOA**, Relator

PRELIMINAR – DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade previstos nos arts. 33 a 35 do Decreto nº 70.235/1972, sendo tempestivo, vez que interposto dentro do prazo legal de 30 dias contados da ciência da decisão recorrida, e contendo os elementos mínimos exigidos para sua apreciação. Conheço, portanto, do recurso.

DO MÉRITO

A controvérsia dos autos circunscreve-se à regularidade da glosa de créditos de PIS/Pasep e Cofins promovida pela autoridade fiscal, fundada em duas ordens de razões: (i) a inclusão indevida de créditos extemporâneos de 2009, não comprovados documentalmente, no

saldo credor utilizado em 2012; e (ii) a existência de divergências entre os valores declarados em DACON e aqueles efetivamente comprovados mediante documentação fiscal.

Passo a analisar, topicamente, cada uma das alegações recursais.

1. DA ALEGADA INEXISTÊNCIA DE CONFISSÃO E DO SUPOSTO ERRO DE PREMISSA

Sustenta a Recorrente que a DRJ teria interpretado equivocadamente suas manifestações, inexistindo qualquer confissão quanto à impossibilidade de comprovação dos créditos extemporâneos de 2009. Alega, ainda, que o raciocínio desenvolvido na decisão recorrida parte de premissa falsa, qual seja, a de que tais créditos teriam sido efetivamente utilizados na apuração das contribuições.

A arguição não merece acolhimento.

Com efeito, a manifestação da contribuinte em resposta ao Termo de Intimação Fiscal de 07/04/2016, transcrita no relatório fiscal e nos autos de infração, é inequívoca quanto à impossibilidade de comprovação documental dos créditos de 2009. Transcrevo novamente, para melhor compreensão:

*"[...] a soma das notas fiscais localizadas **não totaliza a base de cálculo para compor a apropriação do crédito de PIS e COFINS lançado em 2011**. Apurou-se ainda, que o controle de apuração de PIS e COFINS e a Obrigação Acessória 'DACON' do período de 2009 e 2011 não foi apropriado nenhum valor referente a estes lançamentos. **Ficando estes, demonstrados apenas na contabilidade.**" (grifos acrescidos)*

A declaração é cristalina: a contribuinte reconheceu expressamente que: (i) não dispunha de documentação fiscal suficiente para comprovar a integralidade dos créditos lançados em 2011; e (ii) tais créditos permaneceram "demonstrados apenas na contabilidade", sem terem sido objeto de apropriação em DACON.

O reconhecimento de fatos desfavoráveis à própria parte, especialmente quando feito em resposta a intimação fiscal no curso de procedimento administrativo, configura declaração unilateral de vontade com eficácia probatória contra o declarante. Não se cuida propriamente de "confissão" no sentido técnico-processual do termo, mas de declaração espontânea que vincula a contribuinte aos fatos por ela mesmos narrados.

Ademais, a alegação de "erro de premissa" não se sustenta. A premissa adotada pela fiscalização e pela DRJ não é a de que os créditos de 2009 teriam sido diretamente declarados em DACON, mas sim a de que tais créditos, uma vez escriturados contabilmente como "PIS a Compensar" e "Cofins a Compensar", influenciaram a composição do saldo credor que, por meio do encadeamento de exercícios sucessivos, veio a ser utilizado em 2012. Essa premissa, como se demonstrará adiante, é logicamente irrefutável.

Rejeito a alegação de inexistência de confissão ou erro de premissa. A manifestação da contribuinte em sede de fiscalização é inequívoca quanto à impossibilidade de comprovação

documental dos créditos de 2009, e a premissa adotada no lançamento encontra amparo na lógica contábil-tributária do encadeamento de saldos credores.

2. DA ALEGAÇÃO DE QUE OS CRÉDITOS DE 2009 NUNCA FORAM UTILIZADOS EM DACON

Argumenta a Recorrente que os créditos extemporâneos de 2009 permaneceram exclusivamente na contabilidade, jamais tendo sido apropriados em DACON, razão pela qual não poderiam ter composto o saldo de créditos utilizado para dedução das contribuições em 2012. Em sua visão, haveria uma cisão absoluta entre os registros contábeis e as declarações fiscais, de modo que valores lançados apenas na escrituração não teriam o condão de influenciar a apuração tributária.

O argumento, embora engenhoso, não resiste a uma análise mais detida.

Primeiramente, cumpre esclarecer que a escrituração contábil e as declarações fiscais, conquanto distintas em sua natureza e finalidade, não são compartimentos estanques. A contabilidade empresarial, mantida segundo os princípios contábeis geralmente aceitos e as normas expedidas pelos órgãos reguladores, constitui o substrato sobre o qual se erigem as obrigações tributárias acessórias, inclusive o DACON.

No caso concreto, a contribuinte lançou os créditos extemporâneos de R\$ 197.010,38 (PIS) e R\$ 1.017.867,88 (Cofins) nas contas contábeis 1004010010 e 1004010011, respectivamente. Tais contas, denominadas "PIS a Compensar" e "Cofins a Compensar", integram o ativo circulante da empresa e representam direitos creditórios oponíveis à Fazenda Nacional. O lançamento nessas contas evidencia a intenção da contribuinte de utilizar tais valores para compensação ou ressarcimento das contribuições, ainda que em momento futuro.

Em segundo lugar, a alegação de que os créditos "permaneceram apenas na contabilidade" não elide o vício apontado pela fiscalização. Isso porque o saldo de créditos de meses anteriores informado na DACON de janeiro/2012 (R\$ 249.423,58 para PIS e R\$ 1.148.801,13 para Cofins) corresponde ao "Crédito Remanescente" declarado na DACON de dezembro/2011. Este, por sua vez, deriva dos saldos de exercícios anteriores, formando uma cadeia ininterrupta que remonta ao ano de 2009.

A DRJ/FOR demonstrou, de forma minuciosa, esse encadeamento lógico:

a) O Saldo de Crédito de Meses Anteriores da DACON de janeiro/2012 equivale ao Crédito Remanescente da DACON de dezembro/2011;

b) O Saldo de Crédito de Meses Anteriores da DACON de janeiro/2011 equivale ao Crédito Remanescente da DACON de dezembro/2010;

c) O Saldo de Crédito de Meses Anteriores da DACON de janeiro/2010 equivale ao Crédito Remanescente da DACON de dezembro/2009.

Esse "novo", nas palavras do relator do acórdão da DRJ, demonstra de modo inequívoco que os créditos apurados em 2009 – entre os quais se incluem os créditos extemporâneos ora questionados – compuseram, direta ou indiretamente, o saldo credor transportado para os exercícios subsequentes até chegar a 2012.

A circunstância de os créditos de 2009 não terem sido "apropriados em DACON" naquele exercício não significa que eles não tenham influenciado a apuração dos exercícios seguintes. Ao contrário: se a contribuinte escriturou contabilmente valores a título de "PIS a Compensar" e "Cofins a Compensar", e se esses valores, somados aos demais créditos regularmente apurados, formaram o saldo credor que foi sucessivamente transportado de exercício para exercício, é inescapável a conclusão de que houve, sim, utilização indireta desses créditos.

Por fim, o fato de a contribuinte ter posteriormente "estornado" os créditos de 2009 da contabilidade não elide a irregularidade. O estorno, conforme informado pela própria contribuinte em resposta à intimação fiscal, ocorreu apenas em maio de 2016, ou seja, após o início da fiscalização (fevereiro de 2014) e após a expedição do Termo de Intimação Fiscal específico sobre a matéria (abril de 2016). Trata-se, portanto, de providência extemporânea, insuscetível de convalidar a apropriação indevida de créditos nos exercícios anteriores.

Rejeito a alegação de que os créditos de 2009 nunca foram utilizados. O encadeamento lógico dos saldos credores, demonstrado pela DRJ e não infirmado pela Recorrente, evidencia que tais créditos, ainda que não declarados diretamente em DACON, compuseram indiretamente o saldo utilizado em 2012, contaminando a apuração das contribuições.

3. DA ALEGADA LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS APROPRIADOS NOS DACONS DE 2011

Sustenta a Recorrente que os créditos glosados pela fiscalização foram devidamente apropriados nos DACONS do ano-calendário de 2011, sendo o saldo remanescente transferido para a apuração das contribuições no ano-calendário de 2012, em conformidade com a legislação de regência. Defende, assim, a plena legitimidade dos créditos declarados, cuja origem residiria em operações efetivamente ocorridas em 2011, e não nos créditos extemporâneos de 2009.

A argumentação não procede.

É certo que a legislação das contribuições PIS/Pasep e Cofins, no regime não cumulativo, admite o transporte de créditos não aproveitados em determinado período de apuração para os períodos subsequentes. Nesse sentido, dispõem os arts. 3º, § 4º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003:

"Art. 3º [...] § 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes."

Todavia, a possibilidade de transporte de créditos não aproveitados pressupõe que tais créditos tenham sido regularmente apurados, demonstrados e comprovados no período de sua competência original. A sistemática da não cumulatividade não se presta a validar créditos fictícios ou não comprovados, ainda que transportados de exercícios anteriores.

No caso dos autos, a questão central não é a legitimidade do mecanismo de transporte de créditos – que ninguém questiona –, mas sim a origem e a comprovação dos valores que compõem o saldo transportado. A fiscalização demonstrou que o saldo de créditos informado em janeiro/2012 incluía parcela significativa (R\$ 197.010,38 de PIS e R\$ 1.017.867,88 de Cofins) cujos fatos geradores remontavam a 2009 e para os quais a contribuinte confessadamente não dispunha de documentação fiscal suficiente.

A afirmação de que os créditos apropriados em 2011 seriam "inteiramente legítimos" não se sustenta à luz da prova dos autos. A contribuinte não logrou demonstrar, mediante documentação hábil e idônea, que os créditos declarados em 2011 – e transportados para 2012 – tinham origem exclusivamente em operações ocorridas naquele exercício, desvinculadas dos créditos extemporâneos de 2009.

Ademais, ainda que se admitisse, por hipótese, que parcela dos créditos de 2011 fosse efetivamente legítima, isso não elidiria a glosa dos créditos de 2009 que, como demonstrado, compuseram o saldo credor utilizado em 2012. A regularidade de parte dos créditos não convalida a irregularidade da outra parte.

Afasto a alegação de legitimidade dos créditos apropriados em 2011. O mecanismo de transporte de créditos não se presta a validar créditos originariamente viciados pela ausência de comprovação documental. A fiscalização não questionou a sistemática legal de transporte, mas sim a origem e a comprovação dos valores transportados.

4. DAS DIVERGÊNCIAS NA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS DE 2012

Alega a Recorrente que as divergências apontadas pela fiscalização nos meses de abril, maio, agosto, setembro, outubro e novembro de 2012 decorreriam da premissa equivocada de que os créditos de 2009 teriam composto o saldo utilizado naquele ano-calendário. Sustenta, ainda, que apresentou documentação suficiente para comprovar os créditos declarados.

O argumento não merece prosperar.

As divergências apuradas pela fiscalização não decorrem exclusivamente da questão dos créditos extemporâneos de 2009, mas também do confronto entre os valores declarados em DACON, as informações prestadas em resposta às intimações fiscais, os registros contábeis e os documentos fiscais efetivamente apresentados pela contribuinte.

No curso do procedimento fiscal, a contribuinte foi intimada a apresentar demonstrativo mensal detalhado dos créditos apurados, com indicação da natureza (insumos, energia elétrica, transportes etc.) e dos documentos fiscais correspondentes (notas fiscais, faturas

de energia etc.). Em resposta, limitou-se a apresentar planilhas indicativas das contas contábeis e dos valores nelas escriturados, sem juntar a documentação fiscal comprobatória das operações.

A esse respeito, dispõe o art. 923 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99):

*"Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e **comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza**, ou assim definidos em preceitos legais." (grifei)*

Depreende-se do dispositivo que a escrituração contábil, ainda que regular, somente faz prova a favor do contribuinte quando acompanhada dos documentos hábeis que comprovem os fatos registrados. No caso dos créditos de PIS e Cofins, tais documentos são, notadamente, as notas fiscais de aquisição de bens e serviços utilizados como insumos, as faturas de consumo de energia elétrica e os demais comprovantes das despesas geradoras de crédito.

A contribuinte, em sede de impugnação e de recurso voluntário, apresentou planilha associando valores às contas contábeis 1145001002 (Petrobrás), 5110201002 (Energia elétrica comum), 5110501001 (Serviços de apoio subcontratos), 5110501008 (Transporte e remoção de minério) e 5119001002 (Aluguel de trator e empilhadeira). Todavia, não juntou aos autos as notas fiscais ou faturas correspondentes, limitando-se a indicar os valores escriturados.

A mera indicação de contas contábeis e valores nelas registrados não supre a ausência de documentação fiscal. A escrituração, por si só, não faz prova do direito creditório, que depende da demonstração inequívoca das operações geradoras de crédito mediante documentos hábeis e idôneos.

Acrescente-se que o ônus da prova recai sobre a contribuinte, a quem compete demonstrar o fato constitutivo do direito invocado. Nesse sentido, dispõe o art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal:

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

Não tendo a contribuinte se desincumbido adequadamente desse ônus probatório, cabe a esta instância julgadora ratificar a glosa praticada pela autoridade fiscal.

Assim, afasto a alegação de que as divergências decorreriam de premissa equivocada. A contribuinte não apresentou a documentação fiscal necessária à comprovação dos créditos, limitando-se a indicar valores escriturados em contas contábeis. O ônus da prova recai sobre a contribuinte, que dele não se desincumbiu adequadamente.

5. DA ALEGAÇÃO RELATIVA AO RATEIO PROPORCIONAL

Sustenta a Recorrente que a fiscalização deveria ter considerado o método de rateio proporcional entre as receitas do mercado interno e de exportação, previsto nos §§ 8º e 9º

dos arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Alega que a desconsideração desse método teria resultado em glosa superior à devida.

O argumento é improcedente.

Os dispositivos legais invocados pela Recorrente disciplinam a metodologia de apropriação dos créditos quando a pessoa jurídica aufere, concomitantemente, receitas sujeitas à incidência não cumulativa das contribuições (mercado interno) e receitas de exportação (não tributadas). Nesses casos, os créditos devem ser rateados proporcionalmente entre as duas categorias de receita, aplicando-se a relação percentual entre a receita bruta sujeita à incidência no mercado interno e a receita bruta total.

Transcrevo, para melhor compreensão, o § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003:

"§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de: [...] II - rateio proporcional, 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."

Contudo, o método de rateio proporcional disciplina apenas a distribuição dos créditos entre as receitas do mercado interno e de exportação, pressupondo a prévia demonstração da existência e regularidade dos créditos a serem rateados. Em outras palavras, antes de se proceder ao rateio, é necessário comprovar que os créditos efetivamente existem e estão devidamente documentados.

No caso dos autos, a fiscalização glosou créditos por ausência de comprovação documental, e não por impropriedade no método de rateio. A questão posta nos autos não é como distribuir os créditos entre mercado interno e exportação, mas sim se os créditos declarados pela contribuinte efetivamente existem e estão comprovados.

Ademais, como bem observou a DRJ/FOR, a questão do rateio proporcional não interfere diretamente no lançamento objeto do presente litígio, impactando apenas o saldo de créditos do mercado interno e a receita de exportação levantados ao término do ano-calendário. Ainda que se reconhecesse alguma impropriedade no tratamento dado pela fiscalização aos créditos destinados ao mercado externo, tal circunstância não seria suficiente para invalidar o lançamento, mantendo-se válida a exigência das contribuições não recolhidas.

Desse modo, não procede a alegação relativa ao rateio proporcional. O método previsto na legislação disciplina a distribuição dos créditos entre as receitas do mercado interno e de exportação, não se prestando a suprir a ausência de comprovação documental dos créditos que servirão de base ao rateio.

6. DO LANÇAMENTO REFLEXO DE PIS/PASEP

Os autos de infração de Cofins e PIS/Pasep versam sobre idênticas ocorrências fáticas e baseiam-se nos mesmos fundamentos jurídicos, diferenciando-se apenas quanto às alíquotas aplicáveis (7,6% para Cofins e 1,65% para PIS). Configura-se, assim, a figura do lançamento reflexo: a decisão proferida em relação ao auto de infração principal (Cofins) estende-se, por consequência lógica e jurídica, ao auto de infração acessório (PIS/Pasep). Mantido o crédito tributário de Cofins, nos termos acima expostos, resta igualmente mantido, por reflexo, o crédito tributário de PIS/Pasep.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, VOTO no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário interposto pela contribuinte MMX CORUMBÁ MINERAÇÃO S/A, mantendo integralmente o crédito tributário constituído pelos autos de infração de Cofins e PIS/Pasep, nos valores de R\$ 677.826,49 e R\$ 88.502,17, respectivamente, acrescidos dos consectários legais até a data do efetivo pagamento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA