



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13005.000501/2008-53
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-012.303 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2021
Recorrente CTA CONTINENTAL TOBACCOS ALLIANCE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da COFINS não-cumulativa é a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, excluídas as receitas decorrentes de saídas isentas da contribuição, sujeitas à alíquota zero e as receitas decorrentes da venda de bens do ativo imobilizado.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.
TRATAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

No regime da não-cumulatividade, o ressarcimento/compensação de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração confronto entre créditos e débitos do período a que pertencem tais créditos, devendo eles ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão de piso:

Trata o presente processo de análise de Pedido de Ressarcimento (PER) transmitido pela contribuinte em 10/01/2008, relativo a saldo credor de COFINS não-cumulativa exportação do 4º trimestre de 2007, no montante de R\$ 1.009.063,94, combinado com DCOMPs transmitidas entre 09/11/2007 e 10/03/2008.

Anexados documentos, a Fiscalização produziu Relatório Fiscal onde analisou pedidos de ressarcimento/compensação relativos aos trimestres de 2007 e 2008 (PIS e COFINS – mercados interno e externo), sendo pertinente transcrever-se os seguintes excertos:

Na análise do movimento de notas fiscais apresentadas em meio magnético, foram constatadas irregularidades com relação à apuração do saldo credor informado pela empresa, decorrentes da sistemática de apuração não-cumulativa do PIS e da COFINS, (...).

(...) a empresa informou valores extemporâneos nas Linhas 01 - Bens para Revenda, 02 - Bens utilizados como Insumos e 13 - Outras Operações com direito a Crédito, nos meses de julho, setembro, outubro e novembro/2007, (...)

No âmbito das contribuições sociais apuradas pelo regime não-cumulativo, exige-se a segregação dos créditos por períodos de apuração devido ao fato de que os créditos, neste regime, são passíveis de ressarcimento segundo requisitos que só são aferíveis dentro do próprio período de apuração. Em outras palavras, é preciso que, em cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de ressarcimento.

(...) o § 2º do art. 28 da Instrução Normativa RFB nº 900/2008 determina que cada pedido de ressarcimento deverá (I) referir-se a um único trimestre-calendário e (II) ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre-calendário, líquido das utilizações por desconto ou compensação.

(...) os valores demonstrados nas colunas "Base Cofins" e "Base PIS" da tabela acima são glosados pelo AFRFB em razão de se tratarem de créditos extemporâneos, haja vista que se referem a créditos sobre aquisições feitas em períodos anteriores (desde 2002) aos períodos de apurações, conforme se verifica na resposta da empresa ao item 2 do Termo de Intimação Fiscal, de 02/09/2011

Intimado, em 18/05/2012, a apresentar cópias das notas fiscais nº 20891 a 20899 (modelo 1, série 3 - notas fiscais de revenda de adubos e fertilizantes), emitidas em 02/07/2007 e justificar o não oferecimento à tributação pelo PIS/Cofins do valor do frete relacionado nas referidas notas, o contribuinte apresentou as cópias solicitadas e informou que, no seu entendimento, o frete deve acompanhar a tributação dos produtos, ou seja, como o adubo e fertilizante tiveram suas alíquotas de PIS e Cofins reduzidas a zero pela Lei 10.925, de 23 de julho de 2004, o frete deveria ter sua alíquota também reduzida a zero.

Entretanto, inexistente, na legislação vigente, previsão para que o frete relativo ao transporte de mercadorias sujeita a alíquota zero de PIS/Cofins também tenha o mesmo tratamento tributário.

O contribuinte informou na linha de Bens Utilizados como Insumos créditos vinculados à receita de venda no Mercado Interno Não Tributado. Entretanto, é sabido que o produto que a empresa vende tanto para o mercado interno como para exportação é o fumo e não existe previsão legal para venda de fumo não tributado no mercado interno.

Os créditos informados nesta linha referem-se exclusivamente a aquisições vinculadas a receitas de venda no Mercado Interno Tributado e Exportação.

Desta forma, conforme prevê a legislação de regência, 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. Por se tratarem de aquisições geradoras de créditos comuns vinculados à venda no Mercado Interno Tributado e Exportação, devem ser rateados proporcionalmente a estes (...).

Em 22/06/2012 foi emitido Parecer com propositura de que fosse parcialmente reconhecido o direito creditório da contribuinte no valor de R\$ 394.460,56.

Posteriormente, através de Despacho Decisório, a autoridade administrativa cancelou de ofício Despacho Decisório proferido em 23/05/2008, reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, homologou parte das compensações declaradas (até o limite do crédito disponível) e indeferiu pedido de ressarcimento (PER/DCOMP nº 17161.74381.100108.1.5.09-7202).

Cientificada e não conformada com o despacho proferido pela autoridade administrativa de origem, apresentou a contribuinte sua manifestação contrária, onde aponta, em síntese, os seguintes argumentos:

Preliminares

- o crédito ora discutido já foi objeto de homologação integral, consoante Despacho Decisório nº 39, proferido pela DRF em Santa Cruz do Sul (RS), do qual a empresa tomou ciência 18/07/2008 (a mais de 4 anos), cujo processo tem o nº 13005.000501/2008-53;*

- a legislação de regência, em especial a Lei nº 9.430, de 1996, não permite que a própria autoridade emitente do mesmo revise sua decisão anterior. Somente o contribuinte, caso se oponha, poderá suscitar a revisão pela DRJ, instância responsável pela eventual revisão. O ato emanado da DRF, homologado pela autoridade administrativa, não pode ser revisto de ofício, sob pena de ofensa à segurança jurídica. Com o despacho homologatório cessa instância da DRF, que não mais poderá rever aquele através de novo ato administrativo, considerando-se que a instância da mesma se encerrou;*

- a condição resolutoria perdura entre o pedido de ressarcimento/compensação e a respectiva homologação pela DRF, e não posteriormente a esta como incorretamente pretende aquela autoridade ao rever decisão anteriormente homologada;*

- não há qualquer embasamento legal na conduta da empresa, apontada como imprópria, havendo de ser declarada a nulidade do processo por falta de indicação no lançamento do artigo infringido. Há, também, o correspondente cerceamento de defesa que desta conduta emana (inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972).*

Créditos extemporâneos

- a glosa baseia-se em duas suposições: ausência de elementos essenciais para análise dos créditos e necessidade de confinamento de apuração no mês correspondente;

- a ausência de elementos essenciais para análise dos créditos não se sustenta, conforme consta no próprio Relatório e tabela produzidos pelo Fisco. Este não pode reclamar da ausência de elementos essenciais, se na planilha apresentada pela empresa há indicação, mês a mês, nas linhas lançadas (DACON), o valor e a origem do crédito realizado;

- quanto à necessidade de confinamento como óbice do crédito extemporâneo, este argumento igualmente não se sustenta. As normas estabelecem expressamente que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes (§ 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003). O art. 3º destas Leis permite expressamente que o crédito de PIS e COFINS não apropriados em determinado mês, o sejam em períodos subsequentes, observado o prazo estabelecido pela legislação tributária;

- no caso da glosa efetuada, a fiscalização limitou-se a alegar que os créditos passíveis de ressarcimento dependem de prévia confrontação entre créditos e débitos dentro do período de apuração, motivo pelo qual desconsiderou o direito creditório quanto aos créditos extemporâneos. Mas:

- a) a apropriação fiscal de créditos de PIS e COFINS extemporâneos encontra previsão expressa na legislação tributária;

- b) a apropriação de créditos de PIS e COFINS em período subsequente, ou seja, de forma extemporânea, além do que previsto na legislação fiscal, não traz qualquer prejuízo à RFB, vez que implica no recolhimento a maior de PIS e COFINS em período de apuração anterior ou em pedido de ressarcimento sem qualquer atualização em período posterior.

- a Fiscalização não fez qualquer restrição quanto a natureza dos créditos extemporâneos realizados, ou seja, o tipo de crédito não foi óbice para glosa, nada havendo a ser discutido senão a ausência de elementos essenciais para análise dos créditos e o confinamento de apuração ao mês correspondente.

Frete na revenda de bens

- a empresa revende adubos e fertilizantes para produtores rurais, sendo que tais insumos agrícolas são comercializados com alíquota zero de PIS e COFINS (Lei nº 10.925, de 2004). Não há realização de fretes, os quais são executados por transportadores autônomos, sendo que o custo correspondente é suportado pelos produtores rurais. Estes fretes foram acrescidos pelo Fisco na base de cálculo do PIS e da COFINS, ante a argumentação de que não devem ter redução a zero da alíquota, como ocorre na comercialização de adubo e fertilizantes. Os fretes foram, portanto, considerados como receita;

- a empresa não tem entre seus objetivos sociais a prestação de serviços de transporte, como comprova seu Estatuto Social. O frete é suportado pelo adquirente (produtor rural), não havendo desconto de crédito, tanto de PIS como de COFINS. A glosa se refere a valores não adicionados à base de cálculo da COFINS, relacionando-se a receitas de cessão de créditos de ICMS a outras empresas, resultando daí um débito no valor que foi glosado;

- não sendo o frete ônus incorrido pela empresa (suportado pelo vendedor), não cabe à empresa descontar crédito e, por conseguinte, incluí-lo na base de cálculo do PIS e da COFINS para fins de receita. O frete feito por transportador autônomo não gera crédito de PIS e COFINS;

- anexa comprovantes que comprovam que não tem no seu objetivo social a prestação de fretes (estatuto social), bem como que repassou o custo do frete aos produtores (nota fiscal e conhecimento).

Rateio na apropriação de créditos

- junto ao Plantão Fiscal verificou que os percentuais calculados e apresentados no Relatório Fiscal, relativos ao mercado interno tributado e exportação, se deram em virtude de suposto equívoco de preenchimento do DACON (linhas 01 e 02). No entanto, informou naquelas linhas (Ficha 07A) em relação aos anos-calendário 2007 e 2008, na coluna Receita, o total da Receita Bruta auferida no período (Mercado Interno e Exportação), independentemente de ser tributada ou não pelo PIS e COFINS. O preenchimento do DACON se deu a partir da interpretação da ajuda do Programa DACON-Mensal 1.1, vigente à época. Na ajuda do Programa DACON Mensal-Semestral 2.5, vigente atualmente, entende-se que devem ser informadas na Ficha 07A (linhas 01 e 02), somente as Receitas Tributadas. A orientação atual orientação diverge da ajuda anterior;

- as informações apresentadas no DACON levaram ao cálculo equivocado e distorcido do percentual de receitas de exportação sobre a receita total (período abril de 2007 a dezembro de 2008), feito pelo Fisco. Rateio e apropriação de créditos. Mercado Interno NT – Bens para revenda

- a empresa, diversamente do que foi referido no Relatório Fiscal, lança em bens para revenda as mercadorias para revenda tributadas, que são os materiais agrícolas, e não tabacos como equivocadamente referido no Relatório. Estes são adquiridos para industrialização e são considerados insumos (lançados na linha 02);

- no rateio para o Mercado Interno em bens para revenda, o Relatório Fiscal valeu-se de proporcionalidade equivocada entre as receitas do mercado interno e exportação. Por conseguinte a aplicação dos percentuais encontrados naquela Tabela, trazem a ilação de que o mercado interno tributado e a exportação em abril de 2007, por exemplo, correspondiam a, respectivamente, 52,60% e 47,40%, quando na verdade era 9,67% e 90,33%. Rateio apropriação de créditos. Mercado Interno NT - Insumos

- a empresa sempre teve receita de exportação de aproximadamente 90%. A aquisição de tabacos para processamento industrial foi informada na Ficha 06A linha 02 o DACON, juntamente com os demais insumos (material de embalagem, manutenção industrial, combustíveis para máquinas industriais, etc.). A Lei nº 11.033, de 2004, não excepciona vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência de PIS e COFINS para manutenção de créditos;

- devem ser considerados todos os custos incorridos na fabricação (mesmo os custos comuns). Quanto às vendas, consideram-se inclusive aquelas realizadas com suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência, ou seja, mercado interno tributado, não tributado e exportação;

• a Fiscalização afirmou ser sabido que o produto que a empresa vende tanto para mercado interno como para exportação é o fumo. Porém, a venda de insumos (alíquota zero) no mercado interno, não foi considerada pela Fiscalização. O produto industrializado pela empresa, quando comercializado no mercado interno, se sujeita ao regime de apuração não-cumulativa, o que determina a apuração de crédito nas aquisições de bens vinculadas à receita auferida nas operações de exportação.

Diligência

• se alguma dúvida pairar, protesta pela realização de diligência visando confirmar as alegações que fez. Aponta questões a serem investigadas em diligência;

• requer seja sua manifestação de inconformidade recebida e provida, tornando-se sem efeito as compensações não homologadas e o indeferimento do ressarcimento pleiteado.

A DRF de origem atestou a tempestividade da peça de contestação.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre RS indeferiu a manifestação de inconformidade em Acórdão com a seguinte ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

DESPACHO DECISÓRIO. REVISÃO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Possível a revisão de ofício de despacho decisório de ressarcimento de créditos e homologação de compensação desde que anterior ao decurso do prazo de homologação tácita da compensação.

RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. COBRANÇA DE DÉBITOS. COMPETÊNCIA PARA APRECIACÃO.

No tocante à compensação, a competência das DRJ limita-se ao julgamento de manifestação de inconformidade contra a não-homologação de compensação, não se estendendo a questões atinentes à cobrança de eventuais débitos.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Restando clara a base legal utilizada, havendo a correta descrição dos fatos e a apreciação do pedido de ressarcimento ou compensação por autoridade competente, ficam insubsistentes as alegações de cerceamento do direito de defesa.

DECISÕES JUDICIAIS. ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

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

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração:

01/10/2007 a 31/12/2007

REGIME NÃO-CUMULATIVO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. TRATAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

No regime da não-cumulatividade, o ressarcimento/compensação de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração confronto entre créditos e débitos do período a que pertencem tais créditos, devendo eles ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo do PIS não-cumulativo é a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, excluídas as receitas decorrentes de saídas isentas da contribuição, sujeitas à alíquota zero e as receitas decorrentes da venda de bens do ativo imobilizado.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. VALORES RECEBIDOS A DIVERSOS TÍTULOS. INCIDÊNCIA.

A denominação dada a uma receita ou o tratamento contábil a ela dispensado não tem o condão de descaracterizá-la como faturamento ou excluí-la do campo de incidência da contribuição.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração:

01/10/2007 a 31/12/2007 PEDIDO DE DILIGÊNCIA. 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 posto na manifestação de inconformidade.

No seu Recurso Voluntário a contribuinte contesta o indeferimento da manifestação de inconformidade e, quanto ao mérito, repete os argumentos apresentados a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre RS, inclusive a solicitação de diligência para dirimir as dúvidas.

Às fls.1.045-1.047, a Recorrente informa que as questões aqui discutidas já foram examinadas pela 1ª. Turma Ordinária da 3ª. Câmara desta 3ª. Seção de Julgamento que, na sessão de 26/01/2016 deliberou por converter o julgamento em Diligência (Resolução nº 3301-000.218; Resolução nº 3301-000.220 e Resolução nº 3301-000.219, respectivamente) e, pede seja dado o mesmo destino ao presente caso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Quanto a solução do litígio, a recorrente reproduziu as mesmas razões aduzidas na impugnação. Por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto,

utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse para fundamentar a decisão, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019 e do § 3º do art. 57 do RICARF, *in verbis*:

1. QUESTÕES PRELIMINARES

1.1 REVISÃO DE OFÍCIO. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE DE REVISÃO DE DESPACHO DECISÓRIO ANTERIORMENTE EMITIDO

No caso concreto, o cancelamento de ofício de ato administrativo anteriormente emitido decorreu do controle de legalidade que subsidia aquele ato. Sob o pressuposto da legalidade estrita e objetiva, mostrou-se necessária à revisão do Despacho Decisório inicial, eis que ele atentou contra a legalidade tributária, tendo-se buscado permeá-lo da presunção de correção e certeza. A revisão efetuada reflete a adequação do caso à legalidade e à factualidade material, entendendo-se pela sua correção.

Ao contrário do que entende a contribuinte, não houve qualquer afronta à segurança jurídica, vez que a Administração Pública agiu em conformidade com o direito, preservando o interesse público através da restauração do fundamento legal do ato que praticou. A revisão de ofício, ainda que admitida extraordinariamente em respeito ao princípio de legalidade estrita a que se submetem os atos administrativos, é prerrogativa da autoridade administrativa que prolatou a decisão inicial. Ademais, não é defeso ao Fisco verificar e reexaminar os apontamentos contábeis e fiscais da contribuinte quantas vezes forem necessárias, desde que o faça antes do termo decadencial.

A revisão de ofício processada consta contemplada nos arts. 50, 53 e 63 da Lei nº 9.784, de 1999 (disciplina o processo administrativo federal), que é aplicada subsidiariamente ao processo administrativo fiscal em suas lacunas, cabendo transcrevê-los:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

VI - decorram de reexame de ofício;

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

Art. 63. O recurso não será conhecido quando interposto:

(...)

§ 2º O não conhecimento do recurso não impede a Administração de rever de ofício o ato ilegal, desde que não ocorrida preclusão administrativa.

Como se vê, a autoridade administrativa não só pode como deve anular/cancelar seus atos quando eivados do vício de legalidade, como é o caso em comento, eis que após minuciosa verificação em relação aos créditos pretendidos pela contribuinte, restou demonstrado o não cabimento de sua integralidade, indo tal

circunstância, claramente, em sentido contrário à legislação de regência, impondo-se a revisão de ofício do ato administrativo.

Note-se que este é o entendimento do STF, conforme súmulas 346 e 473, a seguir transcritas:

SÚMULA Nº 346

A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA PODE DECLARAR A NULIDADE DOS SEUS PRÓPRIOS ATOS. SÚMULA Nº 473 A ADMINISTRAÇÃO PODE ANULAR SEUS PRÓPRIOS ATOS, QUANDO EIVADOS DE VÍCIOS QUE OS TORNAM ILEGAIS, PORQUE DELES NÃO SE ORIGINAM DIREITOS; OU REVOGÁ-LOS, POR MOTIVO DE CONVENIÊNCIA OU OPORTUNIDADE, RESPEITADOS OS DIREITOS ADQUIRIDOS, E RESSALVADA, EM TODOS OS CASOS, A APRECIÇÃO JUDICIAL.

Assim, verificando-se que o ato administrativo foi emitido por servidor competente, restando fundado em motivos evidenciados nos autos e previstos em lei, ensejadores da homologação parcial de compensações declaradas, nada há que o macule, devendo ser mantido na íntegra.

1.2 EVENTUAIS VALORES EM COBRANÇA

Não trata o presente processo de qualquer espécie lançamento efetuado pelo Fisco. Conforme peças processuais, houve Cobrança (a empresa deveria efetuar o pagamento do débito não compensado, no prazo legal). Tal Cobrança representa uma consequência da não-homologação de compensações, não sendo meio formal de constituição do crédito tributário, não traduzindo, autonomamente, qualquer relação jurídico-tributária. Ela não instaura, pois, uma fase litigiosa nos termos do Decreto nº 7.574, de 2011 (antes Decreto nº 70.235, de 1972), eis que, como consabido, o processo administrativo fiscal previsto nesse diploma serve, precipuamente, para discussão de lançamentos de ofício consubstanciados em autos de infração ou notificações de lançamento.

Nesse sentido, deve a autoridade julgadora (DRJ) desconhecer das reclamações contra a cobrança de créditos tributários cuja compensação não foi homologada.

1.3 CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA

O exame mais atento do Despacho Decisório combatido permite inferir que preenche ele todos os requisitos formais e materiais para sua validade, devendo ser refutadas, de plano, as alegações de violação a princípio basilar de direito administrativo ou constitucional. Em verdade, o ato administrativo atacado contém todos os elementos necessários à formulação da defesa pela interessada, trazendo em seu bojo a necessária análise da base legal e do pedido de ressarcimento/compensação transmitidos pela empresa. Ademais, o Relatório Fiscal e o Parecer lavrados pela Fiscalização, dos quais a contribuinte também tomou ciência, retratam com clareza a fundamentação fática para a não aceitação integral do pleito de ressarcimento/compensação transmitidos, restando citada a base legal, suficiente para justificar o deferimento parcial dos pedidos.

De outra banda, não pode a interessada alegar cerceamento do direito de defesa, tendo em vista que apresentou clara contestação acerca do mérito do litígio,

demonstrando conhecimento das razões apontadas para parcial existência dos valores a ressarcir, com a utilização da parte reconhecida para fins de compensação.

2. QUESTÕES DE MÉRITO

2.1 CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

No tocante aos créditos extemporâneos, verifica-se que no âmbito dos tributos apurados pelo regime não-cumulativo (PIS e COFINS), exige-se a segregação dos créditos por períodos de apuração devido ao fato de que os créditos, neste regime, são passíveis de repetição segundo requisitos que só são aferíveis dentro do próprio período de apuração. Em outras palavras, é preciso que, em cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de repetição por qualquer uma das formas previstas (compensação ou ressarcimento, por exemplo).

É preciso ter em conta que a forma de repetição tem a ver com a natureza dos créditos apurados e com o período em que foram gerados. De forma sintética, tais formas de repetição estão assim delineadas pela legislação:

a) créditos associados a receitas tributadas no mercado interno: meio preferencial é o desconto no mês;

b) créditos associados a receitas não tributadas no mercado interno (custos, despesas e encargos, inclusive estoque de abertura, vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência, inclusive no caso de importação com pagamento de PIS e Cofins - importação): compensação ou ressarcimento no próximo trimestre;

c) créditos associados a receitas de exportação (custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação): compensação no próximo mês ou ressarcimento no próximo trimestre.

Como a apuração dos créditos passíveis de repetição depende, no mais dos casos, da prévia confrontação entre créditos e débitos dentro do período de apuração, inevitável é que o reconhecimento do direito creditório deva se dar por períodos de apuração.

Verificados os §§ 1º dos arts. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, e 2003, observa-se a determinação de que os créditos devem ser apurados por via da aplicação da alíquota sobre o valor dos bens adquiridos no mês ou sobre o valor das despesas incorridas no mês, ou seja, confina o cálculo de créditos aos respectivos períodos de apuração, e isto com o fim, como já se disse, de que a análise tanto da existência quanto da natureza do crédito

possam ser devidamente aferidas dentro período específico de geração do crédito.

Não por outra razão é que a IN SRF n.º 600, de 2005 (vigente à data de transmissão do PER/DCOMP n.º 17161.74381.100108.1.5.09-7202), ao tratar, em seus art. 21 e 22, das formalidades associadas aos pedidos de ressarcimento e compensação de créditos vinculados ao PIS e à COFINS apurados no regime da não-cumulatividade, expressamente condiciona a compensação à prévia apresentação do pedido de ressarcimento (§ 8º do art. 21 - A compensação de créditos de que tratam os incisos I e II e o § 4º, efetuada após o encerramento do trimestre-calendário, deverá ser precedida do pedido de ressarcimento formalizado de acordo com o art. 22) e, também de forma expressa, determina que cada pedido de ressarcimento deverá referir-se a um único trimestre-calendário (§ 3º do art. 22). Tal disposição restou mantida pela normatização seguinte (IN RFB n.º 900, de 2008, e IN RFB n.º 1.300, de 2012).

Assim, a utilização do saldo de créditos de meses anteriores em um procedimento de ressarcimento/compensação era (e continua sendo) uma faculdade da contribuinte, não podendo a autoridade fiscal incluir tais créditos, de ofício, em um PER/DCOMP que versou unicamente a respeito dos créditos de um período de apuração específico, no caso o último trimestre de 2007 (4º trimestre daquele ano).

Entende-se, pois, correta a glosa promovida pela DRF de origem em relação aos créditos extemporâneos inseridos pela contribuinte no PER/DCOMP citado.

2.2 REVENDA DE BENS. FRETES COBRADOS

No caso da COFINS, as verificações efetuadas pela Fiscalização tiveram como fundamento legal a Lei n.º 10.833, de 2003, que instituiu a sistemática não-cumulativa de apuração da contribuição. Conforme disposto naquela Lei, a base de cálculo era a receita bruta da venda de bens e serviços:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

(...)

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

(...)

Art. 5º O contribuinte da COFINS é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º.

(...)

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

(...)

Da parte do texto legal transcrito é possível determinar-se que a COFINS não-cumulativa seria calculada com base no faturamento, correspondente à receita bruta da pessoa jurídica, entendendo-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. A legislação é igualmente explícita ao elencar as exclusões permitidas da base de cálculo da contribuição, bem como as espécies de receitas não alcançadas.

A análise das NFs feita pela Fiscalização, bem como daquelas trazidas pela contribuinte em sua manifestação de inconformidade, confirmam que a interessada cobrava valores referentes a fretes, mas não os tributava, ao entendimento de que sua tributação se dava à alíquota zero, porquanto cobrado na revenda de adubos e fertilizantes (produtos com alíquota reduzida a zero pela Lei nº 10.925, de 2004). Em sua contestação, a empresa afirma que não houve realização de fretes, que eram executados por transportadores autônomos, sendo o custo correspondente suportado pelo adquirentes dos produtos (produtores rurais), bem como que não tinha, dentre seus objetivos sociais, a prestação de serviços de transporte. Como comprovação apresenta cópia de Estatuto Social.

Com fundamento na legislação citada, é possível afirmar-se que o valor do frete constante das notas fiscais emitidas pela empresa, compõe sua receita bruta, para efeito de tributação de PIS e COFINS, ou seja, se a empresa vendeu um produto/bem e, adicionalmente ao preço, cobrou pelo serviço de frete, ainda que este tenha sido prestado por terceiros, essa receita compõe seu faturamento. Isso resta demonstrado nas NFs. Nelas constam determinados valores que, segundo a própria empresa, não eram levados à tributação, o que caracteriza a correção do entendimento da Fiscalização. Ademais, se todas as receitas devem fazer parte da base de cálculo da contribuição (observadas as exclusões legais), independentemente da classificação contábil adotada, resta sem sentido a alegação de que receitas que não estão vinculadas à atividade fim da empresa não poderiam sofrer a incidência da contribuição.

Registre-se, ainda, que a contribuinte não carrou aos autos qualquer comprovação contrária à conclusão da Fiscalização. Nos termos do art. 333 do CPC, à empresa a legislação impõe o ônus de provar o que alega em face das argumentações e provas carreadas pela autoridade fiscal, conforme expresso nos arts. 28 e 57, inciso III, do Decreto nº 7.574, de 2011.

Em regra, portanto, cumpre ao contribuinte vincular registros contábeis a documentos fiscais, estabelecendo com clareza a natureza das operações por eles instrumentadas, não lhe sendo lícito simplesmente alegar/impugnar, de forma genérica, contrariamente a ato do Fisco (as NFs trazidas aos autos já haviam sido verificadas pela Fiscalização). Quem pleiteia deve provar a existência de seu direito, contextualizando os elementos de prova que evidenciam suas argumentações. Não tendo isso sido feito, considera-se correto o acréscimo à base de cálculo da contribuição.

3. DECISÕES JUDICIAIS/ADMINISTRATIVAS. TRANSCRIÇÕES. EFEITOS

No que concerne às decisões judiciais que a contribuinte mencionou em sua paca de contestação, verifica-se que conforme o art. 4º do Decreto nº 2.346, de 1997, a extensão dos efeitos das decisões judiciais, no âmbito da RFB possui como pressuposto a existência de decisão definitiva do STF acerca da inconstitucionalidade da lei que esteja em litígio, e ainda assim, havendo de ser editado ato específico do Sr. Secretário da Receita Federal do Brasil nesse sentido. A decisão deve versar sobre o mesmo tema específico e, ainda, ter efeitos erga omnes, conforme as hipóteses para estes previstas no nosso ordenamento jurídico. Não estando enquadradas nessa hipótese, as sentenças judiciais só têm efeito para as partes para as quais são dadas. Com relação às decisões administrativas, não estão elas inseridas entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN. Por conseguinte, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.

4. PEDIDO DE DILIGÊNCIA

No que se refere à realização de diligência, 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 das diligências que julgar imprescindíveis, podendo denegar a solicitação da defesa quando a diligência requerida se lhe afigurar desnecessária à instrução processual ou a interessada não houver formulado os quesitos relativos aos exames pretendidos.

No caso em exame, considera-se desnecessária a diligência solicitada, entendendo-se ser ela dispensável para o desenredo dos temas que envolvem o presente julgamento. Os fatos a que se refere o presente procedimento fiscal e as discussões desenvolvidas no processo dependem tão-somente de verificação de documentos fiscais e de análises correspondentes a esse tipo de informação, todos perfeitamente abrangidos no âmbito da competência técnica tanto do auditor fiscal autuante como do julgador e passíveis de comprovação e contestação pela própria contribuinte.

Dessa forma, indefere-se o pedido de diligência constante da manifestação de inconformidade, porquanto prescindível para o deslinde das questões postas no processo.

Especificamente em relação ao pedido de aplicar o mesmo entendimento dado em relação aos processos examinados pela 1ª. Turma Ordinária da 3ª. Câmara desta 3ª. Seção de Julgamento que, na sessão de 26/01/2016 deliberou por converter o julgamento em Diligência (Resolução nº 3301-000.218; Resolução nº 3301-000.220 e Resolução nº 3301-000.219, respectivamente), insta tecer que a diligência foi determinada para esclarecer questões quanto aos critérios de rateio realizados pelo contribuinte, senão vejamos:

Assim, considerando que há aparente discrepância entre a escrituração contábil do contribuinte, a Dacon e o Relatório Fiscal e, também considerando a alegação da recorrente de que as informações apresentadas no DACON levaram ao cálculo equivocado e distorcido do percentual de receitas de exportação sobre a receita total, feito pelo Fisco, e que tais informações foram prestadas em indução ao erro pelo sistema "ajuda" do preenchimento da Dacon, proponho a realização de diligência para responder aos seguintes quesitos, relativos ao período de apuração do 4º trimestre de 2007:

1) De acordo com a escrituração contábil do contribuinte, qual o montante e o percentual correto da relação entre os produtos vendidos no mercado interno e os produtos exportados?

2) A proporção encontrada no item 1 é diferente da proporção apresentada no relatório fiscal?

3) Em caso de resposta positiva ao quesito 2, qual o valor a que o contribuinte tem direito como saldo credor de PIS não-cumulativo exportação do 3º trimestre de 2007?

Portanto, voto pela conversão do julgamento em diligência a ser realizada pela unidade de circunscrição da contribuinte.

E no presente, como bem pontuou a decisão recorrida, não houve glosa em relação ao rateio na apropriação de créditos, a saber:

2.3 RATEIO NA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. MERCADO INTERNO N/T. BENS PARA REVENDA. BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Verificado o Relatório Fiscal constante deste processo, observa-se que não houve qualquer glosa relativa ao item Rateio na Apropriação de Créditos para nenhum dos meses do 4º trimestre de 2007. Assim, ainda que preservado o direito de defesa da contribuinte, considera-se sem objeto a manifestação de inconformidade quanto a este item.

Assim, verifica-se que a diligência determinada naqueles processos seria inútil para o presente caso, dado que o objeto daquele processo não tem relação com este.

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.