



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13005.722133/2011-01
ACÓRDÃO	3201-013.647 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TRANSPORTADORA AUGUSTA SP LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

NULIDADE.

A nulidade não pode ser declarada se preenchidos os requisitos previstos na legislação e quando há perfeita compreensão dos atos e termos administrativos demonstrada na peça de defesa.

RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE.

Nos processos que versam a respeito de ressarcimento c/c compensação, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

RESSARCIMENTO. INDEFERIMENTO. GLOSA.

Não comprovada a certeza e liquidez dos créditos, deverá a fiscalização efetuar o indeferimento/glosa dos valores pleiteados e, tendo sido indevidamente compensados, os débitos extintos sob condição resolutória deverão ser exigidos com os acréscimos moratórios de que trata a legislação específica.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale – Relatora

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente e reconheceu em parte o direito creditório.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade (fls. 100/116) apresentada pela empresa acima identificada contra o Despacho Decisório DRF/SCS/SAORT 351, de 21/09/2011 (fls. 81/82), que indeferiu o Pedido Eletrônico de Ressarcimento de PIS não cumulativo - exportação PER 26579.82752.300606.1.1.08-6450, no valor de R\$ 40.545,64, referente a créditos do 4º Trimestre 2005, homologou tacitamente e não homologou compensações declaradas com referência no crédito.

Curial destacar que o indigitado Despacho Decisório foi exarado com base no Parecer ARF/LAJ nº 1.164, de 21/09/2011, fls. 77/80. No parecer, a autoridade fiscal sustenta que, intimada e reintimada, a empresa não apresentou os documentos solicitados. Então:

Tornam-se infrutíferas as verificações da contabilidade fiscal, em função do não cumprimento das Intimações, ficando impossibilitado de identificar as regularidades com relação aos créditos decorrentes da sistemática de não cumulatividade de PIS e COFINS, conforme a própria legislação vigente esclarece.

O entendimento da empresa para o não cumprimento das intimações decorre das seguintes considerações: a) não ser possível a realização dos procedimentos de fiscalização por possuir processo nº 13005.720436/2011-81, Pedido de Consulta à

Legislação; b) não ser possível a realização dos procedimentos de fiscalização por ter decurso de 5 anos das datas de entrega das Per/Dcomps; c) não ser possível a realização dos procedimentos de fiscalização por estarem extintas as obrigações tributárias por prazo decadencial de 5 anos e d) não ser possível a realização dos procedimentos de fiscalização por não conferir o código de acesso no sítio da RFB relativo ao MPF.

A autoridade fiscal destaca que, na reintimação, foi corrigida a inconsistência apontada no item "d".

Da Manifestação de Inconformidade

Irresignada com a decisão, a interessada manifesta sua inconformidade por meio dos arrazoados de fls. 100/116.

Em preliminar, aduz que:

- a) os atos administrativos violaram os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da segurança, já que a empresa tinha processo de consulta em andamento. Então, os atos devem ser declarados nulos frente à ilegalidade;
- b) o Fisco formalizou os instrumentos de Despacho Decisório e do Parecer, quando deveria formalizar o instrumento de "Auto de Infração". Assim, foram formalizados instrumentos fiscais indevidos e ilegais, devendo ser decretada a nulidade dos Despachos Decisórios e Parecer, inclusive seus efeitos;
- c) em decorrência da consulta em andamento, houve intimações ilegais pela interrupção imutável do direito de fiscalizar nos termos dos artigos 48 e 49 do Decreto nº 70.235/72, havendo obrigatoriedade de nulidade do Parecer e dos Despachos Decisórios;
- d) não houve descumprimento da intimação e reintimação, porque houve solicitação de documentos não emitidos pela transportadora. Diante deste quadro, há obrigatoriedade de nulidade do Parecer e dos Despachos Decisórios.

No mérito, alega que a empresa presta o serviço de transporte rodoviário de cargas, caracterizado como receita. Esta atividade tem três tipos de receitas de serviços: a) frete nacional, considerado receita no mercado interno com incidência das contribuições de PIS e COFINS (Lei 10.637/02, art. 1º e Lei 10.833/03, art. 1º); b) frete nacional de produtos destinados à exportação, considerado receita no mercado interno com suspensão das contribuições de PIS e COFINS (Lei 10.865/04, art. 40, §§ 6º- A e 7º) e c) frete internacional, considerado receita de exportação sem incidência das contribuições de PIS e COFINS (Lei 10.637/02, art. 5º-II e Lei 10.833/03, art. 6º-II).

Para a realização destes tipos de prestação serviços de transporte de carga são subcontratadas pessoas físicas (transportador autônomo) e pessoas jurídicas (Regime Simples) e ainda, utilizados caminhões próprios.

A empresa adota o regime tributário do lucro real para o IRPJ e o sistema da não-cumulatividade para apurar as contribuições PIS e Cofins. O crédito apurado e não descontado em um determinado mês (excedente) é descontado em meses subsequentes. São passíveis de ressarcimento ou compensação os créditos decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados a receitas efetuadas com suspensão (Receita de Frete de produto destinado à exportação), isenção, alíquota zero ou não-incidência (Receita de Exportação) e presumidos na subcontratação.

Em relação ao rateio dos créditos a descontar, considerando os dados do DICON do 4º trimestre de 2005, aponta os seguintes percentuais: as receitas de frete no mercado interno representam 41,45% e as receita de exportação representam 58,55%.

Relata que o crédito presumido das contribuições de PIS e COFINS calculadas sobre os pagamentos de custo e despesa vinculados aos três tipos de receitas de serviços de fretes são comprovados pelo documento "Recibo de Frete" assinado pelas partes para caracterizar o negócio de subcontratação de frete.

Faz um arrazoadado sobre o conceito de insumo, defendendo, em resumo, que resta comprovado a título de INSUMO pela essencialidade dos custos e despesas ligados diretamente no ciclo de serviço de frete vinculado à exportação, realizados por veículos próprios.

Ao final, em preliminar, pugna pela nulidade dos atos administrativos e, no mérito, pugna pela nulidade do Parecer e Despacho Decisório com base na comprovação da base de cálculo dos créditos.

Apresenta, como elementos de provas do crédito: relação de recibos de frete às fls. 131/142; relação das notas e cupons fiscais de consumo de diesel às fls. 143/148; razão analítico individual às fls. 149/159 e demais documentos (cupons, recibos, notas etc) às fls. 160/3064.

Da Resolução de Diligência

Os autos foram baixados em diligência por meio da Resolução nº 10-001.404, fls. 3069/3072, para a fiscalização se manifestar acerca da certeza e liquidez do crédito apontado no PER em decorrência dos documentos probatórios apresentados na contestação. A análise deve ser feita considerando o conceito de insumo com base na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF (Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014).

Do Relatório de Diligência (1)

Em 20/05/2020 foi emitido Relatório de Diligência, fls. 3076/3077, no qual a autoridade fiscal destaca que a diligência contempla dois processos que discutem

créditos fundados nos dados do DACON do 4º trimestre de 2005, relativos às contribuições do PIS e Cofins, que engloba a base de cálculo total dos créditos no valor de R\$ 4.516.588,25.

As relações de “recibos de frete” e de “notas e cupons fiscais” do arquivo de impugnação tiveram os dados validados por análise de uma amostra sistemática representando 20% dos documentos fiscais constantes nos anexos da impugnação. Em seguida, os anexos III e IV do relatório foram elaborados para demonstrar as inconsistências encontradas e somar os valores confirmados e não confirmados.

Conforme o anexo III, a Relação de Recibos de Frete da interessada possui documentos com data dos trimestres nº 3 e 4. Entende-se que somente os documentos do 4º trimestre podem compor a base de cálculo dos créditos do PER, no valor de R\$ 979.203,60 que foi transferido para o anexo II como base de cálculo confirmada.

Conforme o anexo IV, a Relação de Notas e Cupons da interessada possui documentos em duplicidade. Os documentos somaram o valor de R\$ 786.814,98 que foi transferido para o anexo II como base de cálculo confirmada.

Conforme o anexo II, a interessada demonstrou base de cálculo total de créditos no valor de R\$ 2.454.154,64, permitindo concluir por um crédito total de Cofins e PIS nos valores de R\$ 207.101,14 e R\$ 44.971,78. Considerando os débitos do DACON nos valores de R\$ 177.132,16 e R\$ 38.456,32, restariam saldos de crédito ressarcível nos PER de R\$ 29.968,98 e R\$ 6.515,46, o que é insuficiente para homologar as Dcomp.

Assim, conclui-se que a impugnação não apresentou os documentos da intimação inicial, bem como não comprovou de outro modo os valores das receitas e as bases de cálculo dos créditos (insumos) declarados no DACON.

O reconhecimento do crédito sobre a relação dos recibos de frete depende da inclusão, nesta relação, de data de emissão e CNPJ, ou CPF, do terceiro (proprietário contratado) pela interessada, pois existe previsão de alíquota reduzida para alguns destes créditos (artigos 3º, §§ 19 e 20, e 15, II, da Lei nº 10.833/2003).

Da Contestação ao Relatório de Diligência (1)

Cientificada do Relatório de Diligência, a interessada manifesta sua contrariedade em relação às conclusões por meio de arrazoado de fls. 3128/3145. Junta, como Anexo, relação de Recibos de Frete.

Aduz que houve cerceamento do seu direito de defesa pois não foi juntado aos autos o documento intitulado “Anexo I” que faria parte do Relatório de Diligência, o que lhe causa prejuízo a contraditório e da ampla defesa. Ainda, alega que lhe causa empecilho no âmbito da ampla defesa a coluna a título de “Página” do Anexo IV, que indica a numeração “1”, “2”, “3”, “4”, “5” e “6”. Também, insurge-

se contra o levantamento feito por amostragem. Assim, pugna pela nulidade do indigitado relatório.

Pede providências necessárias no que considera que houve manipulação dos dados documentais porque a autoridade fiscal não teve interesse em buscar a verdade material no PAF. Pede, também, a juntada de ofício da DIPJ ano-calendário 2005 aos autos em decorrência da Lei nº 9.784/1999, art. 37 e Decreto nº 7.574/2011, art. 29.

Argumenta que a fiscalização, à época da fase investigativa dos créditos, violou o princípio da legalidade ao não considerar os efeitos de não ser possível a realização de procedimentos de fiscalização enquanto não havia resposta ao pedido de consulta à legislação formulada em 24/02/2011. Sustenta que o MPF, a Intimação, a Reintimação e, por conseguinte, o Parecer 1.164/2011 e os Despachos Decisórios n. 351/2011 e n. 353/2011 descumpriram a caput do artigo 2º da Lei n. 9.784/99, por violarem os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da segurança. Logo, estes atos devem ser declarados nulos devido à ilegalidade.

Pede sejam declarados ilegais o não reconhecimento do direito creditório do contribuinte e a não homologação das compensações expressos no Parecer ARF/LAJ nº 1.164 e nos Despachos Decisórios DRF/SCS/SAORT n. 351 e n. 353, todos de 21/09/2011, relativo ao 4º trimestre de 2005 em decorrência de equívocos das intimações fiscais que solicitaram apenas notas fiscais de entradas e saídas de mercadorias emitidas pelas empresas exportadoras clientes da manifestante. Tais notas não servem para comprovar créditos das contribuições relativos aos serviços de transportes de carga.

Na seqüência, discorre sobre o não exame da escrituração contábil da empresa interessada; discorre sobre os princípios da verdade material, inquisitorialidade e oficialidade, violação do princípio da legalidade, os efeitos do prazo na análise da consulta.

Não concorda com a decisão do fisco de que o reconhecimento do direito aos créditos com base em documentos originais “recibos de frete” depende da inclusão de novos dados na relação de recibos de frete. Aponta que deve ser considerado os efeitos do Mandado de Segurança nº 5005496-94.2011.404.7111/RS, com sentença emitida em 30/04/2012, concedendo a segurança, declarando o direito da impetrante de provar a base de cálculo dos créditos presumidos da contribuição para o PIS e Cofins, nos termos dos §§ 19 e 20 do art. 3º da Lei n. 10.833/03, através do documento denominado “Recibo de Frete”, determinando, ainda, que a autoridade impetrada se absteresse de glosar (recusar, suprimir) os referidos créditos presumidos. Referido processo teve trânsito em julgado em 19/11/2013.

Junta novas relações dos recibos de fretes dos 3º e 4º trimestres de 2005 relativos ao detalhamento (individualização) dos documentos apresentados junto com as manifestações de inconformidades (contraditório). Alega que o Mandado de

Segurança nº 5005496-94.2011.040.7111/RS obriga a autoridade fiscal a aceitar e computar todos os documentos “Recibo de Frete” do mercado interno do 4º trimestre de 2005 na apuração da base de cálculo dos créditos do PIS e da Cofins, a favor do sujeito passivo (Transportadora). Diante do exposto, pede para reconhecer o valor de R\$ 1.171.575,01.

Alega que a fiscalização não se manifestou sobre o conceito de insumo em relação ao valor total considerado não comprovado de R\$ 2.062.433,61, o que caracterizou o cerceamento de defesa. Ainda, aduz que a autoridade fiscal não utilizou a forma procedimental de apurar a base de cálculo dos créditos pelo rateio de 58,55% aplicado sobre os documentos de aquisições vinculados somente com as receitas do mercado externo.

Diante do exposto, pede que seja dado provimento a toda a sua fundamentação, inclusive para declarar ilegais os procedimentos da fase investigativa e para declarar NULO o valor de R\$ 2.062.433,61 do ANEXO II e seja concluído por um crédito total de PIS e COFINS no 4º trimestre de 2005, considerando os débitos do DACON, saldos em valores de crédito ressarcível suficiente para homologar as Dcomps (compensações).

Do Relatório de Diligência (2)

Em face das contestações apresentadas pela defesa, a autoridade fiscal prestou novos esclarecimentos por meio da emissão do Relatório de Diligência nº 2, de 1 de julho de 2020, fls. 3161/3162.

Aduz que:

4. O objetivo inicial entendido para esta diligência foi de analisar os documentos anexados junto com a impugnação, mas não de intimar para apresentação de mais documentos, o que entendendo ser competência da autoridade julgadora. Com a apresentação voluntária de uma relação de recibos de frete no anexo à contestação da diligência, surgiu o objetivo de complementar o relatório de diligência inicial para prestar os devidos esclarecimentos.

5. Esclareço que o Relatório de Diligência não é uma decisão administrativa, mas sim uma opinião fundamentada, bem como o presente relatório.

6. Informo que a DACON do 4º trimestre de 2005 é o anexo I e faz parte da ciência do Relatório de Diligência de 20/05/2020. Para não restar dúvida, junta-se a DACON no anexo I deste relatório com a anotação: “Anexo I - DACON nº 0000100200600102840 - 21 páginas”.

7. Esclareço que a coluna “página” do anexo IV do Relatório de Diligência, numerada de 1 a 6, se refere às páginas 147 a 152, do processo 13005.722131/2011-12, e 143 a 148, do processo 13005.722133/2011-01, sendo a única relação de notas fiscais de combustível nos processos.

8. O Relatório de Diligência explicou que as relações de “recibos de frete” (12 páginas) e de “notas e cupons fiscais” (6 páginas), do arquivo de impugnação, tiveram os dados validados por análise de uma amostra sistemática representando 20% dos documentos fiscais constantes nos anexos da impugnação (2.905 páginas).

9. A DIPJ solicitada pela interessada será o anexo II deste relatório com a anotação: “Anexo II - DIPJ AC 2005 - 29 páginas”.

10. Sobre o conceito de insumo, entendo que combustíveis, recibos de frete, despesas de viagem, manutenção e depreciação são insumos para a atividade de transporte rodoviário de cargas, mas a autoridade julgadora tem competência para decidir de modo diverso.

11. O anexo III deste relatório separa os recibos de frete entre a base de cálculo de crédito comum e base de cálculo de crédito presumido, significando que esta gera crédito com 75% da alíquota comum, sendo 5,7% para Cofins e 1,2375% para PIS, com fundamento no artigo 3º, §§ 19 e 20, e artigo 15, II, da Lei nº 10.833/2003. 12. Constata-se no anexo IV deste relatório a demonstração da base de cálculo de créditos no valor de R\$ 3.016.297,69, permitindo concluir por um crédito de Cofins e PIS nos valores de 214.739,00 e 46.620,00, bem como saldos ressarcíveis de 37.606,84 e 8.163,68, sendo insuficientes para homologar as Dcomp destes processos.

13. Concluo que os documentos apresentados pela interessada não comprovam a base de cálculo total dos créditos no valor de R\$ 4.516.588,25, assim, não comprovam haver crédito disponível para homologar as Dcomp.

Ainda, facultou aditamento à impugnação inicial em relação ao segundo relatório.

Da Contestação ao Relatório de Diligência (2)

Cientificada do Relatório de Diligência nº 2, a interessada manifesta sua contrariedade em relação às conclusões por meio de arrazoadado de fls. 3239/3246. Junta, como Anexo, planilha que contém CNPJ de pessoas jurídicas transportadoras que foram apontadas pela fiscalização como optantes do SIMPLES, nos termos do inciso II do § 19 e § 20 do art. 3º, inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833/2003, caracterizando os valores das operações em CRÉDITOS PRESUMIDOS (Subcontratação de transportes de cargas), alíquotas reduzidas para 75%.

Inicia, alegando que não há como entender a decisão sem a motivação expressa, argumentando que não há possibilidade de compreender qual foi a base legal utilizada pela fiscalização em sede de diligência. Assim, pugna pela motivação expressa relativa à não comprovação da base de cálculo total dos créditos no valor de R\$ 4.516.588,25. Caso contrário, deve ser declarada nula a diligência fiscal.

Sustenta que, na apuração dos valores citados no relatório não houve motivação da decisão de apuração, tampouco constou qual foi o rateio e/ou método adotado pelo Fisco na apuração dos valores. Assim, aduz que há preterição do direito de defesa e violação dos incisos II, LIV e LV do artigo 5º da Constituição Federal.

Aduz que não há, nos autos, provas hábil e idônea da opção pelo Simples de todas as pessoas jurídicas transportadoras, subcontratadas, contidas no Anexo III do Fisco e no Anexo desta Contestação de Relatório de Diligência nº 02. Não há obediência pelo art. 9º do Decreto nº 70.235/72 e pelos artigos 24 e 25 do Decreto nº 7.574/2011. Defende que a opção pelo Simples não é fato notório, cabendo prova documental. Requer que a base de cálculo no valor de R\$ 553.408,06, relativo às pessoas jurídicas transportadoras, alegadas como optantes do SIMPLES, seja alterada de crédito presumido para crédito comum.

Argumenta que toda a documentação trazida aos autos no momento de sua manifestação de inconformidade tem finalidade de comprovar valor total da base de cálculo dos créditos exportação em obediência aos efeitos do método de apropriação direta, nos termos do inciso I do § 8º do art. 3º, § 3º do art. 6º e o inciso III do art. 15 da Lei nº 10.833/2003. Contudo, o fisco, aparentemente de ofício, elege o método de rateio proporcional nos termos do inciso II do § 8 do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Todavia, pelo texto “o método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º”, há exclusividade do sujeito passivo eleger o tipo de método nos termos do § 9º do art. 3º das Leis citadas. Assim, pugna pelo reconhecimento e confirmação pelo Auditor-Fiscal em sede de diligência, que os valores citados da base de cálculo dos créditos exportação do DICON já estejam totalmente comprovados por toda a documentação anexada na Manifestação de Inconformidade.

Sustenta que a DIPJ deve ser utilizada como prova dos dados da Escrituração Contábil, com finalidade de comprovar a origem do valor de R\$ 1.500.290,56, posto que em investigação fiscal em sede de diligência, o procedimento do Auditor-Fiscal Henry Lanfredi foi de análise por amostragem de 20% (vinte por cento) de toda documentação de prova nos autos do processo. Na DIPJ, a Escrituração Contábil comprova custos INSUMOS no valor total de R\$ 16.797.248,51, que pela aplicação da lógica, racionalidade e igualdade entre as partes, deve ser aceito como prova para lastrear a origem do valor de R\$ 1.500.290,56. Requer sejam validados os R\$ 16.797.248,51 como comprovação da origem do valor de R\$ 1.500.290,56.

Ao cabo, requer seja dado provimento concluído por um valor (R\$) de crédito ressarcível total de PIS e COFINS do 4º trimestre de 2005, suficiente para homologar as Dcomps (compensações).

A Manifestação de Inconformidade foi julgada procedente em parte com a seguinte ementa:

ACÓRDÃO Nº 110-001.222 - 7ª TURMA DA DRJ10

DATA DA SESSÃO 06 DE OUTUBRO DE 2020

PROCESSO Nº 13005.722133/2011-01

INTERESSADO TRANSPORTADORA AUGUSTA SP LTDA

CNPJ/CPF 94.193.257/0001-50

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE.

A nulidade não pode ser declarada se preenchidos os requisitos previstos na legislação e quando há perfeita compreensão dos atos e termos administrativos demonstrada na peça de defesa.

RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE.

Nos processos que versam a respeito de ressarcimento c/c compensação, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

RESSARCIMENTO. INDEFERIMENTO. GLOSA.

Não comprovada a certeza e liquidez dos créditos, deverá a fiscalização efetuar o indeferimento/glosa dos valores pleiteados e, tendo sido indevidamente compensados, os débitos extintos sob condição resolutória deverão ser exigidos com os acréscimos moratórios de que trata a legislação específica.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário. Em síntese, reiterou as alegações já suscitadas na Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço dos Recursos Voluntários.

Conforme relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente e reconheceu em parte o direito creditório.

1. Preliminares

Em sede de preliminar aduz a Recorrente caracterizada a existência de atos administrativos com preterição do direito de defesa nos termos do inciso II do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

A Recorrente alega, ainda, que os julgadores teriam extrapolado os limites de sua atuação jurisdicional ao se atribuírem a condição de autoridade fiscal, promovendo, no acórdão recorrido, a introdução de fatos novos e a valoração de provas não consideradas no lançamento, em suposta inovação dos fundamentos que embasaram a exigência tributária.

Da análise dos autos, não se verifica qualquer vício apto a ensejar a nulidade do Despacho Decisório, dos Pareceres, dos Relatórios de Diligência ou do acórdão recorrido. Com efeito, a decretação de nulidade no Processo Administrativo Fiscal exige a configuração de alguma das hipóteses taxativamente previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, o que não se evidencia no presente caso. Os atos processuais impugnados foram praticados por autoridades competentes, observaram as formalidades legais aplicáveis e contêm fundamentação suficiente para a compreensão das razões de decidir, assegurando-se plenamente o exercício do contraditório e da ampla defesa pela Recorrente.

Também não procede a alegação de que o acórdão recorrido teria promovido indevida inovação dos fundamentos da exigência ou introduzido fatos novos ao processo. A leitura da decisão recorrida revela que o colegiado limitou-se a apreciar o conjunto probatório constante dos autos e a examinar os argumentos deduzidos pelas partes, exercendo atividade típica de julgamento. A mera valoração jurídica dos elementos já presentes no processo ou a adoção de fundamentação diversa daquela defendida pela Recorrente não configura inovação do lançamento, tampouco representa substituição da atividade fiscal pelo órgão julgador.

Dessa forma, ausentes quaisquer vícios de legalidade ou prejuízos ao exercício do direito de defesa, bem como inexistente a alegada inovação na motivação da exigência, conclui-se que a decisão de primeira instância examinou adequadamente a matéria suscitada, não merecendo reparos neste ponto.

Assim, rejeito as preliminares arguidas.

2. Mérito

Já em relação ao mérito, alega a Recorrente não haver qualquer tipo de prova documental nos processos administrativos da opção pelo regime do SIMPLES pelas pessoas físicas transportadoras autônomas e pelas pessoas jurídicas transportadoras.

Aduz utilizar a Recorrente do método de apropriação direta – crédito de insumos critério exclusivo da pessoa jurídica pelo método comprovada a base de cálculo do crédito do mercado externo.

Defende também, a utilização como prova os dados da escrituração contábil contidos na DIPJ do ano de 2005 para comprovar a origem do valor de R\$ 1.500.290,56.

Acerca das mesmas alegações a DRJ assim se manifestou:

(...)

Cinge-se a controvérsia acerca da verificação da certeza e liquidez dos créditos de PIS não cumulativo - exportação do 4º Trimestre 2005 requeridos por meio do PER 26579.82752.300606.1.1.08- 645, no montante de R\$ 40.545,64, os quais foram indeferidos em face do não atendimento das intimações lavradas pela autoridade fiscal que faria a auditoria dos créditos.

Como relatado, a manifestante carrou aos autos documentos que diz comprovarem o crédito vergastado. Assim, os autos foram convertidos em diligência a fim de que fosse efetuada auditoria com vistas à comprovação da sua certeza e liquidez. Contudo, o que se constata é que a defesa tenta macular os trabalhos fiscais com apontamentos de nulidades diversas em decorrência da impossibilidade de comprovação da base de cálculo integral declarada em DACON e que daria suporte à homologação das compensações declaradas. Senão vejamos.

De início, assinalo que a autoridade diligenciante entendeu que todos os documentos apresentados compuseram a base de cálculo dos créditos, considerando combustíveis, recibos de frete, despesas de viagem, manutenção e depreciação como insumos para a atividade de transporte rodoviário de cargas. Assim, foi atendido o conceito de insumos com base na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF (Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014).

O auditor diligenciante, na busca pela verdade material, analisou os documentos fiscais carreados aos autos e as planilhas apresentadas pela defesa em cotejo com os dados do DACON.

Curial destacar que, no DACON consta sinteticamente a base de cálculo dos créditos. Não há informações detalhadas sobre a sua composição. Demais, a Transportadora Augusta SP Ltda obteve receitas no mercado interno e externo. Assim, incabível a pretensão da defesa de comprovar somente a base de cálculo dos créditos vinculados ao mercado externo e que diz ser no montante de R\$

2.639.710,15, equivalente a 58,55% dos créditos apurados no trimestre, com a alegação de que possui sistema de registro da apropriação direta do crédito vinculado à receita de exportação.

Nesse passo, deveria a manifestante esclarecer o motivo de não ter acostado aos autos a comprovação integral da base de cálculo declarada no DACON no montante trimestral de R\$ 4.516.588,25, bem como a razão de querer fazer valer a DIPJ como meio de prova para lastrear a origem do valor de R\$ 1.500.290,56.

Dessarte, incabível imputar ao fisco o ônus de emitir/enviar intimações solicitando informações e documentos de custos e despesas do mercado interno. Embora devesse tê-los carreados aos autos no momento da manifestação da inconformidade, dispunha de nova oportunidade quando contestou o primeiro relatório de diligência. Contudo, limitou-se a imputar o ônus da prova ao fisco ao invés de acostar aos autos o que apontou em retórica.

Nessa toada, é evidente a tentativa de inversão do ônus da prova pugnado pela defesa em diversos momentos de suas irresignações. Ocorre que a interessada deve dispor de sistema próprio de escrituração contábil das contribuições ao PIS e Cofins, o qual deveria ter sido trazido aos autos no momento da contestação, acompanhado da totalidade de documentos que compuseram a base de cálculo total dos créditos apontados, no DACON, no montante trimestral de R\$ 4.516.588,25. Nesse ponto, o Decreto 70.235/1972 é assertivo em indicar o momento de apresentação da prova, verbis:

Art. 16. A impugnação mencionará: (...) III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93) (...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. (Acrescido pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/97)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Acrescido pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/97)

A norma de referência dispõe que é a impugnação (no presente contencioso, a manifestação de inconformidade) o momento processual adequado para a apresentação das provas que a contribuinte entender cabíveis.

Demais, em sede de contestação, a defesa sequer alega tenha ocorrido uma das circunstâncias impeditivas, listadas nas alíneas “a” a “c” da lei, transcritas acima.

Veja-se que o presente feito se iniciou por iniciativa da própria contribuinte interessada. Trata-se de Pedido de Ressarcimento e não Auto de Infração. A interessada alega possuir créditos a serem ressarcidos, os quais utilizou em declarações de compensação.

É princípio basilar de direito que quem alega tem o ônus de provar suas afirmações. Nesse sentido:

Lei 13.105/2015 (CPC)

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

Nesse caso, retorna-se à regra geral: a quem cabia o ônus de comprovar o direito creditório a ser ressarcido? À Administração Tributária ou à contribuinte interessada? A resposta é encontrada facilmente no ordenamento jurídico. Não cabe ao Fisco procurar incitar os contribuintes a pedir e comprovar valores a serem ressarcidos. Ora, cabe ao próprio interessado tomar a iniciativa e todas as providências necessárias para exercer seu direito.

Veja-se que os elementos trazidos aos autos foram suficientes para comprovar uma base de cálculo de R\$ 2.796.123,38. Contudo, o auditor diligenciante, na busca pela verdade material e com as informações que possui no sistema informatizado, encontrou uma base de cálculo de R\$ 3.016.297,69, conforme apontado no Anexo IV à fl. 3233.

Ainda, restou demonstrado que R\$ 763.085,93 é base de cálculo presumida, composta por documentos emitidos por pessoa física, transportador autônomo e pessoa jurídica transportadora, optante pelo SIMPLES, com fundamento no artigo 3º, §§ 19 e 20, e artigo 15, II, da Lei nº 10.833/2003. Ou seja, tal fato importa na redução de valores dos créditos pleiteados.

Na diligência, por meio de cruzamento interno, o auditor apontou a relação de empresas que, à época da emissão dos documentos fiscais, eram optantes pelo Simples. Incabível a tese da defesa que o fisco teria que comprovar tal fato. Na sua contestação, deveria ter acostado aos autos documentos que lhe incumbia ter armazenado em seus arquivos e que comprovariam o que defende, ou seja, que as empresas apontadas como Simples eram do regime geral, posto que era sua obrigação, no momento da contratação dos serviços, verificar tal condição para a correta apropriação dos créditos. Assim, tenta por meio de retórica inverter o ônus da prova ao fisco.

Em relação à validação de dados por amostragem, foram testados 20% dos documentos fiscais constantes nos anexos da manifestação de inconformidade (2.905 páginas). Nesse ponto, não há máculas que eivem de vícios o procedimento, visto se tratar de procedimento de auditoria¹, e que não causou nenhum prejuízo à análise do crédito.

Caber destacar a auditoria dos créditos de combustível diesel. Veja-se que, na fl. 114 da manifestação de inconformidade constam informações sobre o insumo e apontamento de pagamentos no montante de R\$ 817.297,76. Colaciona-se o excerto na fração de interesse:

Quanto ao consumo do combustível diesel, em anexo os originais das notas e cupons fiscais pagos no 4º trimestre de 2005, juntamente com a relação correspondente em seis páginas, discriminando e identificando os documentos pelo número, nome e valor. O resultado acusou a comprovação de pagamento no montante de R\$ 817.297,76.

O auditor diligenciante fez o levantamento das notas e cupons fiscais juntados na peça contestatória, cujo resultado está demonstrado no Anexo IV do primeiro Relatório de Diligência, às fls. 3106/3110, cujo resumo transcrevo a seguir:

Total dos documentos fiscais indeferidos por duplicidade	R\$ 17.262,13
Total da Base de Cálculo conferida por amostragem	R\$ 786.814,98
Total	R\$ 804.077,11

Portanto, o valor citado na manifestação de inconformidade é maior do que a soma dos documentos fiscais apresentados, tanto pela existência de documentos em duplicidade, quanto por omissão/falta de documentos. As duplicidades estão detalhadas no anexo IV e referem-se a algumas notas fiscais com os mesmos números, emitentes e valores, reduzindo o valor total das notas fiscais de Diesel de R\$ 804.077,11 para R\$ 786.814,98. Logo, nesse ponto, também há inconsistências que refletem em redução dos valores dos créditos pleiteados.

No tocante ao rateio dos créditos, o motivo para a sua existência em DICON, na proporção das receitas de mercado interno ou de exportação, tem a função de limitar o valor de crédito ressarcível apurado à proporção da receita de exportação. No entanto, o crédito ressarcível também é limitado pela parcela de crédito utilizado preferencialmente na dedução dos débitos da própria competência, para somente depois apurar o valor de crédito que seja, cumulativamente, ressarcível e passível de utilização em PER/Dcomp.

Portanto, ainda que a contribuinte tenha um sistema de registro da apropriação direta do crédito vinculado à receita de exportação, não consta, nos autos, cedência do acesso aos relatórios deste sistema ou sua juntada, permanecendo a necessidade de comprovação do valor total dos créditos preenchidos no DICON para permitir ao fisco uma avaliação global do crédito e a adequada aplicação de todos os limites à utilização do crédito ressarcível em PER/Dcomp.

É incabível a pretensão da interessada em ter as Dcomp homologadas com base na comprovação de somente parte do crédito declarado em DICON. Demais, da parte comprovada, há inconsistências na apuração dos créditos, conforme acima explanado.

Diante disso, não merecem acolhimento as razões recursais. A Delegacia da Receita Federal de Julgamento - DRJ apreciou adequadamente a matéria com base nos elementos constantes dos autos, não tendo a Recorrente apresentado qualquer fato ou documento novo capaz de afastar os fundamentos da decisão recorrida.

Ademais, é incabível a homologação das DCOMP com fundamento na comprovação de apenas parte do crédito declarado em DICON. Ainda que assim não fosse, na parte comprovada remanescem inconsistências na apuração dos créditos, conforme anteriormente demonstrado.

Por essas razões, rejeitam-se as alegações recursais, mantendo-se integralmente a decisão de primeira instância.

3. Conclusão

Diante todo exposto, rejeito as preliminares arguidas e no mérito nego provimento ao Recurso Voluntário.