



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

Processo nº 13971.720732/2009-21
Recurso nº 13.971.720732200921 Voluntário
Acórdão nº **3403-003.068 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 22 de julho de 2014
Matéria COFINS - PEDIDO ELETRONICO DE RESSARCIMENTO -
DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO
Recorrente ROHDEN PORTAS E PAINÉIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

AÇÃO JUDICIAL. PROPOSITURA. EFEITOS.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Súmula CARF nº 1)

DIREITO DE CRÉDITO. PROVA INSUFICIENTE.

Em se tratando de controvérsia originada de pedido de ressarcimento de saldos credores, compete ao contribuinte o ônus da prova quanto à existência e à dimensão do direito alegado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A CUSTOS DESPESAS E ENCARGOS COMUNS. MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL

O cálculo da relação percentual entre as receitas sujeitas e não sujeitas à incidência não-cumulativa da contribuição e a receita bruta total, auferidas em cada mês, para fins de aplicação do rateio proporcional, a ser utilizado na apuração de créditos relativos a custos, despesas e encargos comuns, deve considerar todas as receitas da pessoa jurídica que estejam associadas a esses dispêndios, sob pena de se distorcer esse resultado caso se excluam as receitas decorrentes de vendas com suspensão ou sujeitas a alíquota zero.

Recurso Voluntário Negado na parte conhecida

Direito Creditório Não Reconhecido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso, quanto à matéria submetida à tutela do Poder Judiciário e, na parte conhecida, negar-lhe provimento, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim – Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Rosaldo Trevisan, Domingos de Sá Filho, Luiz Rogério Sawaya Batista. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro Ivan Allegretti.

Relatório

ROHDEN PORTAS E PAINÉIS LTDA transmitiu, em 27/08/2008, o Pedido Eletrônico de Ressarcimento - PER nº 08655.42919.270808.1.1.09-9740, de créditos da apuração não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins - exportação no valor de R\$ 204.478,90, referente ao segundo trimestre de 2008.

O Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 324 a 362, inicialmente, explicita os critérios adotados ante as discrepâncias verificadas entre os montantes das operações de aquisição de bens e serviços, apurados por CFOP, registrados no LRE e os consignados na memória de cálculo (referentes aos valores informados nas respectivas linhas do Dacon): (i) em sendo o valor apurado no LRE idêntico ao da memória de cálculo, adotou tal valor como base sobre a qual efetuou as glosas pelas notas fiscais desconsideradas na análise, resultando em valor ajustado pela diferença. (ii) quando o valor apurado no LRE foi inferior ao da memória de cálculo, a diferença foi glosada por falta de comprovação e o valor do LRE foi adotado como base para as glosas, e. (iii) quando o valor apurado no LRE foi superior ao da memória de cálculo, sobre ele foram efetuadas as glosas dos valores das notas fiscais desconsideradas: se o valor resultante foi superior ao informado na memória, validou-se o valor da própria memória para fins de determinação do máximo admissível, em relação ao CFOP em análise. se o valor resultante foi inferior ao informado na memória, considerou-se este como sendo o valor ajustado (e o máximo admissível). Para os montantes das operações registradas, apurados por CFOP das entradas, apuraram-se os valores ajustados ou valores da memória validados na análise (máximo admissível por CFOP), cujo somatório foi adotado como o máximo admissível em relação à respectiva linha do Dacon, cujo valor do crédito compõem.

A partir dessa sistemática, apurou-se glosa no valor total de R\$ 136.831,44 em razão das seguintes irregularidades:

a) aquisições de insumo da linha 02 das fichas 16A e 16B do Dacon:

- as diferenças verificadas nos casos em que os montantes indicados na memória de cálculo são superiores aos obtidos a partir do LRE, por falta de comprovação das operações.

- os valores das notas fiscais de aquisição de bens que não se enquadram no conceito de insumo. dentre os quais, os valores de aquisições de bens que foram imobilizados, em relação aos quais a contribuinte informou se referirem a “compras de reflorestamento, sendo feito o crédito pela exaustão”.

- as diferenças entre valores ajustados (depois das glosas acima) e os valores máximos a serem admitidos para o crédito referente a linha 02 do Dacon.

b) aquisições de serviços linha 03 das fichas 16A e 16B do Dacon:

- as diferenças verificadas nos casos em que os montantes indicados na memória de cálculo são superiores aos obtidos a partir do LRE, por falta de comprovação das operações.

- os valores das notas fiscais de aquisição de serviços que não se enquadram no conceito de insumo.

- as diferenças entre valores ajustados (depois das glosas acima) e os valores máximos a serem admitidos para o crédito referente a linha 03 do Dacon.

c) despesas com energia elétrica linha 04 da ficha 16A do Dacon: foram glosados os valores incluídos nas faturas, e no cálculo do crédito, que não são passíveis do desconto legalmente previsto, quais sejam os valores referentes a doações, Cosip, créditos de ICMS a compensar, parcelamentos e benefício fiscal.

d) despesas com locação de máquinas e equipamentos: glosaram-se os valores referentes às despesas com locação de caminhões e carrocerias reboques, de propriedade da empresa controladora, Rohden Artefatos de Madeiras Ltda., pois, de acordo com a NCM, “caminhão é espécie do gênero veículo e não do gênero máquina”.

e) despesas com armazenagem e frete na operação de venda: glosaram-se os valores referentes a serviços portuários, quais sejam os serviços de posicionamento, levante, fumigação, retirada de vazios e descarga de contêineres.

f) encargos com depreciação: glosaram-se os valores da depreciação de máquinas e equipamentos que não são utilizados da atividade industrial e os valores referentes a despesas e investimentos em fazendas que compõem projetos florestais, sujeitos a quotas de exaustão. a) aquisições de insumo da linha 02 das fichas 16A e 16B do Dacon:

g) - as diferenças verificadas nos casos em que os montantes indicados na memória de cálculo são superiores aos obtidos a partir do LRE, por falta de comprovação das operações?

- h) - os valores das notas fiscais de aquisição de bens que não se enquadram no conceito de insumo? dentre os quais, os valores de aquisições de bens que foram imobilizados, em relação aos quais a contribuinte informou se referirem a “compras de reflorestamento, sendo feito o crédito pela exaustão”?
- i) - as diferenças entre valores ajustados (depois das glosas acima) e os valores máximos a serem admitidos para o crédito referente a linha 02 do Dacon.
- j) b) aquisições de serviços linha 03 das fichas 16A e 16B do Dacon:
- k) - as diferenças verificadas nos casos em que os montantes indicados na memória de cálculo são superiores aos obtidos a partir do LRE, por falta de comprovação das operações?
- l) - os valores das notas fiscais de aquisição de serviços que não se enquadram no conceito de insumo?
- m) - as diferenças entre valores ajustados (depois das glosas acima) e os valores máximos a serem admitidos para o crédito referente a linha 03 do Dacon?
- n) c) despesas com energia elétrica linha 04 da ficha 16A do Dacon: foram glosados os valores incluídos nas faturas, e no cômputo do crédito, que não são passíveis do desconto legalmente previsto, quais sejam os valores referentes a doações, Cosip, créditos de ICMS a compensar, parcelamentos e benefício fiscal?
- o) d) despesas com locação de máquinas e equipamentos: glosaram-se os valores referentes às despesas com locação de caminhões e carrocerias reboques, de propriedade da empresa controladora, Rohden Artefatos de Madeiras Ltda., pois, de acordo com a NCM, “caminhão é espécie do gênero veículo e não do gênero máquina”?
- p) e) despesas com armazenagem e frete na operação de venda: glosaram-se os valores referentes a serviços portuários, quais sejam os serviços de posicionamento, levante, fumigação, retirada de vazios e descarga de contêineres?
- q) f) encargos com depreciação: glosaram-se os valores da depreciação de máquinas e equipamentos não utilizados da atividade industrial e os valores referentes a despesas e investimentos em fazendas que compõem projetos florestais, sujeitos a quotas de exaustão? e as diferenças entre valores ajustados (depois das glosas acima) e os valores máximos a serem admitidos para o crédito informado no Dacon. Ainda, para o mês de junho, os encargos de depreciação equivalentes a 1/12 (um doze avos) nos itens 977 e 978, foram ajustados para a proporção 1/48 (um quarenta e oito avos), o que elevou a base de cálculo a ser desconsiderada? as diferenças entre valores ajustados (depois das glosas acima) e os valores máximos a serem admitidos para o crédito informado no Dacon. e as diferenças entre valores ajustados (depois das glosas acima) e os valores máximos a serem admitidos para o crédito informado no Dacon.

Ainda, considerando que a proporção de receitas vinculadas ao mercado interno e ao mercado externo, discriminadas nas fichas 16A, 16B e 17A do Dacon, apresentaram significativas discrepâncias nos meses que compõem o trimestre em análise, a Fiscalização adotou para efeitos de cálculo dos créditos de mercado interno e externo, a proporção das receitas discriminadas na ficha 17A do Dacon, conforme Quadro 01 que segue:

Proporção das receitas declaradas na ficha de apuração da contribuição do Dacon

MÊS	MERCADO INTERNO	MERCADO EXTERNO
ABRIL	60,79%	39,21%
MAIO	75,47%	24,53%
JUNHO	60,37%	39,63%

A DRF-Blumenau-SC, acolhendo o referido Relatório de Auditoria Fiscal, expediu o Despacho Decisório de fls. 365, deferindo o pleito parcialmente, em R\$ 67.647,46.

Em Manifestação de Inconformidade, fls. 379 a 387, o interessado contestou o critério adotado pela Fiscalização para fixar os percentuais de receita relacionados com o mercado interno e externo, argumentando que as receitas não tributadas no mercado interno, no caso, as tributadas à alíquota zero e de vendas de bens do ativo permanente, apresentadas, respectivamente, nas linhas 04 e 06 do Dacon, não podem ser consideradas para compor o cálculo da proporção, como, equivocadamente, fez a autoridade fiscal. e que a autoridade fazendária considerou, para fins de cálculo da proporção do mercado interno, além do valor das linhas 04 e 06 do Dacon, o valor da receitas auferidas informadas na coluna "receita" das linhas 01 e 02, onde deveria ter considerado os valores da coluna "base de cálculo". aduz que procedendo assim, a autoridade fiscal acabou por considerar em duplicidade os valores de receita, pois que, nas linhas 01 e 02 do Dacon já estão incluídos os valores relativos às linhas 04 a 11, o que acaba por elevar excessiva e erroneamente os percentuais do mercado interno.

Defende os percentuais para a receita vinculada ao mercado externo de contestou o critério adotado pela Fiscalização para fixar os percentuais de receita relacionados com o mercado interno e externo, argumentando que as receitas não tributadas no mercado interno, no caso, as tributadas à alíquota zero e de vendas de bens do ativo permanente, apresentadas, respectivamente, nas linhas 04 e 06 do Dacon, não podem ser consideradas para compor o cálculo da proporção, como, equivocadamente, fez a autoridade fiscal? e que a autoridade fazendária considerou, para fins de cálculo da proporção do mercado interno, além do valor das linhas 04 e 06 do Dacon, o valor da receitas auferidas informadas na coluna "receita" das linhas 01 e 02, onde deveria ter considerado os valores da coluna "base de cálculo"? aduz que procedendo assim, a autoridade fiscal acabou por considerar em duplicidade os valores de receita, pois que, nas linhas 01 e 02 do Dacon já estão incluídos os valores relativos às linhas 04 a 11, o que acaba por elevar excessiva e erroneamente os percentuais do mercado interno.

Defende os percentuais para a receita vinculada ao mercado externo de 94,10% no mês de abril, 91,98%% no mês de maio, e 90,94% no mês de junho.

Em relação a glosa de aquisições de bens, alega que não há amparo legal para a autoridade fiscal glosar os créditos referentes à compra de floresta para extração de madeira utilizada em seu processo produtivo. Alega que as aquisições glosadas referem-se a compra de floresta para dela extrair sua matéria prima? consistindo, portanto, de aquisição de insumo de gera crédito da não cumulatividade. Esclarece que a compra foi lançada no ativo imobilizado, com a devida incidência da contribuição para o PIS e da Cofins. Todavia, não tendo sido a

extração promovida em um único momento, o pedido de crédito ocorreu em etapas, à medida que as árvores eram extraídas, fato comprovado pelas notas fiscais de transferência juntadas (CFOP 1.151), colacionadas por amostragem, haja vista o grande número de notas fiscais existentes.

Quanto aos encargos de depreciação inicialmente informa que a glosa se deu em relação aos seguintes números e descrições de bens informados: 129 - aquisição de caminhão trator? 403 - aquisição de caminhão trator? 773 - reforma trator Massey Fergusson aquisição de peças? 774 - reforma trator Massey Fergusson aquisição de peças e serviços? 775 - reforma trator Massey Fergusson aquisição de peças? 776- reforma trator Massey Fergusson - aquisição de peças? 862 - acréscimo referente reforma do trator florestal aquisição de peças e 873 - acréscimo referente reforma do trator florestal aquisição de peças. Reconhece que os bens adquiridos são efetivamente integrados ao ativo imobilizado, não podendo se fazer distinção entre os que são e não utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços? ainda que se queira dar uma interpretação restritiva à lei de regência, não há como negar que os bens objeto da glosa fiscal são efetivamente máquinas ou equipamentos, ou seja, não há como negar, por exemplo, que um caminhão trator ou um trator seja uma máquina? não há a necessidade de maiores explicações para que se entenda que os tais bens são utilizados na produção de bens destinados à venda, já que sua descrição fala por si. Por fim, alega que a autoridade administrativa teve todos os subsídios necessários para comprovar as aquisições em comento, com a possibilidade de análise das notas fiscais e que, em assim sendo, se havia qualquer tipo de dúvida quanto a natureza e destinação do bem, esta poderia ter intimado a recorrente para prestar-lhe todo e qualquer tipo de esclarecimento.

Em relação aos ajustes dos encargos de depreciação da proporção 1/12, utilizados pela empresa, para o equivalente a 1/48, defende que se utilizou corretamente dos encargos de depreciação, consoante se verifica no artigo 1º da Lei n 11.774/2008. Alega que de acordo com este dispositivo, a partir de maio de 2008, o crédito referente aos encargos de depreciação será apurado na proporção de 1/12, corroborando o procedimento adotado pela requerente.

A 4ª Turma da DRJ/FNS julgou a Manifestação de Inconformidade parcialmente procedente para recalcular os percentuais das receitas a serem considerados no rateio dos custos comuns, com a exclusão, do montante da receita bruta, dos valores das

receitas de vendas de bens do ativo permanente (linha 06) e para reverter a glosa de R\$ 400,61, em junho de 2008 (R\$ 19.629,81- R\$ 19.229,20), referente à depreciação na proporção 1/12. O Acórdão nº 07-028.690, de 4 de maio de 2012, fls. 494 a 514, teve ementa vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

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

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

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2008

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A CUSTOS DESPESAS E ENCARGOS COMUNS. MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL.

Os percentuais a serem estabelecidos entre as receitas sujeita e as não sujeitas à incidência não-cumulativa da contribuição e a receita bruta total, auferidas em cada mês, para fins de aplicação do rateio proporcional previsto no inciso II do § 8º do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, a ser utilizado na apuração de créditos relativos a custos, despesas e encargos comuns, devem considerar todas as receitas da pessoa jurídica que estejam a estes dispêndios associadas, e não aquelas que, por sua natureza, não se caracterizem como tal.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

A legislação é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento: somente dão direito à crédito os custos com bens e serviços tidos como insumos diretamente aplicados na produção de bem destinado à venda e as despesas e os encargos expressamente previstos na legislação de regência.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS PARA FORMAÇÃO DE FLORESTAS. INCORPORAÇÃO AO ATIVO IMOBILIZADO. DESCONTO DE CRÉDITO COMO EXAUSTÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos de formação de floresta são incorporados ao valor desse bem registrado no ativo imobilizado, valor que, na medida da utilização da floresta, deve ser objeto de encargos de exaustão que não dão direito a crédito por falta de previsão legal.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIACÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Das máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não-cumulatividade, os que estejam diretamente associados ao processo produtivo de bem destinado à venda.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da 4ª Turma da DRJ/FNS. O arrazoado de fls. 546 a 554, após síntese dos fatos relacionados com a lide, discorre sobre o sistema de distribuição do ônus da prova no processo administrativo, articulando-o com o princípio da verdade material, para concluir que não se pode indeferir requerimento efetuado pelo contribuinte sob o argumento de que o mesmo não logrou êxito na comprovação de seu direito.

No mérito, reportando-se à Ficha do Dacon própria para o cálculo da contribuição no regime não-cumulativo, contesta o cálculo do rateio proporcional de receitas, pugnando pela adoção dos valores consignados na coluna “Base de cálculo”, e não da coluna “Receitas”, como fez a Fiscalização, e pela exclusão do montante da receita bruta total do valor das receitas tributadas a alíquota zero (linha 04) e das receitas com suspensão das contribuições (linha 09), o que levaria os percentuais de exportação a 94,10% no mês de abril, 91,98%% no mês de maio, e 90,94% no mês de junho, conforme minuta de cálculo que anexa à peça recursal.

Quanto à glosa dos créditos em função das aquisições para reflorestamento ou oriundos de quotas de exaustão, explica que, como o contrato de compra e venda juntado aos autos, comprou uma floresta, incorporando-a ao seu Ativo Imobilizado, e dela extrai sua matéria-prima. Ao invés de tomar o crédito de uma só vez, ao comprar a floresta, apropria o crédito à medida que a floresta é abatida e a madeira extraída, como comprovarias as notas fiscais de transferência juntadas quando da apresentação de manifestação de inconformidade. Entende resguardado seu direito de crédito, nos termos da Solução de Consulta nº 153, de 15 de maio de 2009, que transcreve.

Contesta também a glosa dos créditos tomados a título de insumo dos custos de formação de floresta, a serem incorporados ao valor desse bem, registrado no ativo imobilizado. Alega que o bem adquirido é efetivamente integrado ao ativo imobilizado e é diretamente utilizado no processo produtivo dos bens fabricados e destinados à venda, não se podendo fazer distinção entre os que são e não são utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Aduz que se houvesse qualquer dúvida quanto à natureza e destinação do bem, a autoridade fiscal poderia ter intimado a recorrente para prestar-lhe todo e qualquer tipo de esclarecimento.

Pede provimento.

Os presentes autos foram encaminhados para julgamento em conjunto com os processos conexos de nºs 13971.720775/2009-14, 13971.720776/2009-51, 13971.720778/2009-40 e 13971.720926/2007-64, na forma prevista no § 7º do art. 49 do Anexo II à Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, que aprovou o Regimento Interno do CARF, em razão do sorteio ocorrido em 28/05/2014.

O processo administrativo correspondente foi materializado na forma eletrônica, razão pela qual todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração digitalmente estabelecida.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 546 a 554 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-FNS-4ª Turma nº 07-028.690, de 494 a 514.

Devolvem-se a esta Turma Recursal as discussões a respeito do ônus da prova nos processos de iniciativa do contribuinte; do método de rateio proporcional de custos, despesas e encargos comuns; do direito à tomada de crédito sobre encargos de exaustão e sobre

as despesas de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado.

Tenho notícia de que ROHDEN PORTAS E PAINÉIS LTDA, ora recorrente, ajuizou, em 30/09/2013, a Ação Ordinária nº **5003581-24.2013.404.7213**, distribuída à 1ª Vara da Justiça Federal em Rio do Sul-SC, almejando que se declare o seu direito ao creditamento do PIS e da COFINS calculados sobre: a) aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumos; b) serviços de extração de madeira, baldeamento e manutenção de máquinas; c) serviços de armazenagem de mercadorias; d) depreciação de bens do ativo imobilizado – aquisição de florestas por meio de contrato de compra e venda; e) fretes utilizados para o transporte de mercadorias adquiridas de pessoas físicas, transporte de insumos utilizados na industrialização e transporte rodoviário de cargas.

Requer, ainda, seja reconhecido o direito da autora aos créditos discutidos na presente peça exordial, os quais foram glosados pela autoridade fiscal nos processos administrativos nºs 13975.000463/2003-57, 13975.000464/2003-00, 13975.000496/2003-05, 13975.000018/2004- 78, 13975.000217/2005-67, 13975.000215/2005-78, 13975.000213/2005-89, 13975.000212/2005-34, 13975.000210/2005- 45, 13975.000199/2005-13, 13971.720021/2008-75, 13971.720022/2008-10, 13971.720023/2008-64, 13971.720024/2008-17, 13971.720025/2008-53, 13971.720026/2008-06, 13971.910941/2011-89, 13971.910944/2011-12, 13971.910945/2011- 67, 13971.910950/2011-70, 13971.910958/2011-36, 13971.910959/2011-81, 13975.000218/2005-10, 13975.000216/2005- 12, 13975.000214/2005-23, 13975.000224/2005-69, 13975.000209/2005-11, 13971.001997/2006-83, 13971.001996/2006- 39, 13971.720016/2008-62, 13971.720017/2008-15, 13971.720018/2008-51, 13971.720019/2008-04, 13971.720020/2008- 21, 13971.910942/2011-23, 13971.910943/2011-78, 13971.910946/2011-10, 13971.910949/2011-45, 13971.910960/2011- 13, 13971.910955/2011-01, corrigidos monetariamente pela taxa referencial SELIC deste a data do protocolo dos pedidos administrativos.

Como se vê, à exceção das duas primeiras matérias, as demais foram submetidas à tutela do Poder Judiciário. Incide, no caso, a Súmula CARF nº 1 (DOU nº 244, de 22 de dezembro de 2009):

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Em face da renúncia à discussão administrativa dessas matérias, só se conhecerá das alegações recursais atinentes (i) ao ônus da prova nos processos administrativos de iniciativa do contribuinte e (ii) sobre os percentuais a serem estabelecidos entre as receitas sujeita e não sujeitas à incidência não-cumulativa da contribuição e a receita bruta total, auferidas em cada mês, para fins de aplicação do rateio proporcional previsto na legislação de regência, a ser utilizado na apuração de créditos relativos a custos, despesas e encargos comuns.

Ônus da prova nos processos de iniciativa do contribuinte

Em que pese a dissertação da recorrente, comungo integralmente com as considerações sobre a distribuição do ônus probatório tecidas pela relatora da decisão recorrida, AFRFB Andréa Luiza Vasconcelos Mendes.

Cabe ao contribuinte, até o momento processual da Manifestação de Inconformidade, provar o teor das alegações que contrapõe aos argumentos postos pela Autoridade Fiscal para não acatar, ou acatar apenas parcialmente o pleito repetitório. Decerto, não basta ao contribuinte apenas alegar sem provar. não basta, simplesmente vir aos autos discordado do entendimento do fiscal, afirmando que entende possuir o direito ao crédito. o contribuinte deve ser capaz de comprovar cabalmente o direito ao crédito que pleiteia, demonstrando sua conformidade com os dispositivos legais de regência. Este é o princípio fundamental do sistema de distribuição do *onus probandi* adotado no processo administrativo federal, plasmado no art. 36 da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

No mesmo sentido o art. 330 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC):

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

[...]

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Em sede de prova, nada alegar e alegar, mas não provar o alegado se equivalem (*allegare nihil et allegatum non probare paria sunt*). Nesse sentido, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

Allegare nihil et allegatum non probare paria sunt — nada alegar e não provar o alegado, são coisas iguais.(HABEAS CORPUS Nº 1.171-0 — RJ, R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 4, (39): 211-276, novembro 1992, p. 217)

Alegar e não provar significa, juridicamente, não dizer nada.(INTERVENÇÃO FEDERAL Nº 8-3 — PR, R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 7, (66): 93-116, fevereiro 1995. 99)

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA – APOSENTADORIA – NEGATIVA DE REGISTRO – TRIBUNAL DE CONTAS – ATOS ADMINISTRATIVOS NÃO COMPROVADOS – ART. 333, INCISO II, DO CPC – PAGAMENTO DOS PROVENTOS DE NOVEMBRO/96 E DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO DAQUELE MESMO ANO – IMPOSSIBILIDADE – SÚMULAS 269 E 271 DA SUPREMA CORTE – 1. O ônus da prova incumbe ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (art. 333, II, do Código de Processo Civil). Incumbe às Secretarias de Educação e da Fazenda a demonstração de que a professora havia sido notificada da suspensão de sua aposentadoria. 2. Não cabe em mandado de segurança para cobrança de proventos não recebidos, a teor das súmulas 269 e

271 da Suprema Corte. 3. Recurso parcialmente provido. (STJ – ROMS 9685 – RS – 6ª T. – Rel. Min. Fernando Gonçalves – DJU 20.08.2001 – p. 00538)JCPC.333 JCPC.333.II

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – IMPOSTO DE RENDA – VERBAS INDENIZATÓRIAS – FÉRIAS E LICENÇA-PRÊMIO – NÃO INCIDÊNCIA – COMPENSAÇÃO – AJUSTE ANUAL – ÔNUS DA PROVA – O ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito e ao réu quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe ao contribuinte comprovar a ocorrência de retenção na fonte do imposto de renda incidente sobre verbas indenizatórias e à Fazenda Nacional incumbe a prova de eventual compensação do imposto de renda retido na fonte no ajuste anual da declaração de rendimentos. Recurso provido. (STJ – REsp 229118 – DF – 1ª T. – Rel. Min. Garcia Vieira – DJU 07.02.2000 – p. 132)

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – EMBARGOS DO DEVEDOR – NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO – IMPRESCINDIBILIDADE – ÔNUS DA PROVA – 1. Imprescindível a notificação regular ao contribuinte do imposto devido. 2. Incumbe ao embargado, réu no processo incidente de embargos à execução, a prova do fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (CPC, art. 333, II). 3. Recurso especial conhecido e provido. (STJ – REsp 237.009 – (1999/0099660-7) – SP – 2ª T. – Rel. Min. Francisco Peçanha Martins – DJU 27.05.2002 – p. 147)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – IRPF – REPETIÇÃO DE INDÉBITO – VERBAS INDENIZATÓRIAS – RETENÇÃO NA FONTE – ÔNUS DA PROVA – VIOLAÇÃO DE LEI FEDERAL CONFIGURADA – DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA – SÚMULA 13/STJ - PRECEDENTES – Cabe ao autor provar que houve a retenção do imposto de renda na fonte, por isso que é fato constitutivo do seu direito; ao réu competia a prova de eventual compensação na declaração anual de rendimentos dos recorrentes, do imposto de renda retido na fonte, fato extintivo, impeditivo ou modificativo do direito do autor – Incidência da Súmula 13 STJ – Recurso especial conhecido pela letra a e provido. (STJ – RESP 232729 – DF – 2ª T. – Rel. Min. Francisco Peçanha Martins – DJU 18.02.2002 – p. 00294)

Aliás, este Colegiado já se pronunciou diversas vezes no sentido de que toca ao interessado a produção das provas do direito creditório alegado. Confira-se:

“DILIGÊNCIAS. PERÍCIAS. DEFICIÊNCIA PROBATÓRIA. As diligências e perícias não se prestam a suprir deficiência probatória, seja em favor do fisco ou da recorrente.” (Acórdãos nº 3403-002.469 a 477, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânimes em relação à matéria, sessão de 24.set.2013)

“ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO

INTERESSADO. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. DILAÇÃO PROBATÓRIA. DILIGÊNCIAS. A realização de diligências destina-se a resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica. (Acórdãos nº 3403-002.106 a 111, Rel. Cons. Alexandre Kern, unânime, sessão de 23.abr.2013)

Mérito – tomada de crédito sobre os fretes pagos na aquisição de insumos

Conforme relatado, em face das discrepâncias verificadas na proporção de receitas vinculadas ao mercado interno e ao mercado externo, discriminadas nas fichas 06A, 06B e 07A do DACON, a Fiscalização adotou a proporção das receitas discriminadas na ficha 17A do DACON para efeito de cálculo dos créditos de mercado interno e de mercado externo. Na reclamação, as relações percentuais Receita de Mercado Interno (RMI) / Receita Bruta (RB) e Receita de Mercado Externo (RME) / Receita Bruta (RB) foram contestadas, objetando-se a inclusão, no cálculo, das receitas tributadas à alíquota zero e de vendas de bens do ativo permanente, e apontando-se duplicidade de inclusão das receitas das linhas 01 e 02, já incluídas nas linhas 04 e 11.

A decisão recorrida, quando foi o caso, acolheu parcialmente a objeção e somente excluiu do cálculo as receitas de venda de bens do Ativo Permanente, nos meses em que elas efetivamente ocorreram, ante sua interpretação da legislação de regência, especialmente o inc. II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

No recurso voluntário, o contribuinte refutou o cálculo da DRJ/FNS, insistindo na adoção dos valores consignados na coluna “Base de cálculo”, e não da coluna “Receitas”, e na exclusão do montante da receita bruta total do valor das receitas tributadas a alíquota zero (linha 04) e das receitas com suspensão das contribuições (linha 09).

Bem esclarecido na decisão recorrida, diante de custos, despesas e encargos comuns, para os quais não haja, via contabilidade de custos, vinculação individualizada com cada receita, torna-se necessário fazer o rateio proporcional a fim de determinar em que percentual os créditos estão associados a cada tipo de receita (tributadas pelo regime cumulativo, tributadas pelo regime não cumulativo, sujeita a alíquota zero, isentas, incidência suspensa etc.). Os créditos apurados segundo cada uma das relações percentuais merecerão tratamentos distintos, de acordo com a legislação. Por exemplo, as receitas isentas, sujeitas a alíquota zero ou mesmo decorrentes de vendas com suspensão da contribuição ou infensas a ela não impedem que o contribuinte mantenha os créditos a elas vinculados; as receitas vinculadas às vendas para o mercado externo ensejam ressarcimento em espécie dos créditos respectivos, ao passo que os créditos associados às demais receitas só podem ser aproveitados na dedução de débitos da própria contribuição ou, em as sobejando, na compensação com débitos próprios de outros impostos e contribuições...

Com esse fim em mente, fica patente a impropriedade da objeção recursal. Retirar do cálculo da receita bruta o valor das receitas sujeitas a alíquota zero ou decorrentes de vendas com suspensão da contribuição distorceria a relação proporcional assim obtida. Por conta disto é que na “receita bruta total” devem ser incluídas todas as receitas da pessoa jurídica que estejam associadas ao montante de custos, despesas e encargos comuns, e não aquelas que, por sua natureza, não se associam a esses montantes, como é o caso, por exemplo, das receitas de venda de bens do ativo permanente.

Do mesmo modo, não há sentido algum em tomar os valores informados na coluna "Base de Cálculo", pois é na coluna "Receita" que está consignado o valor total do faturamento auferido no período, correspondente à receita bruta, assim entendida o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da denominação ou classificação contábil adotada para essas receitas, já diminuído das receitas informadas nas Linhas 04 a 11. Na coluna "Base de Cálculo", deve ser informado o valor constante do campo "Receita" líquido das exclusões previstas em lei (descontos incondicionais concedidos, quando computados como receita bruta, vendas canceladas, após deduzidos os valores dos descontos incondicionais concedidos, IPI, quando destacado na nota fiscal, ICMS, quando recolhido na condição de substituto tributário, reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido, e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

Assim, julgo irretocável o cálculo do rateio proporcional procedido efetuado na decisão recorrida.

Conclusão

Com essas considerações, voto por não conhecer do recurso quanto à matéria submetida à apreciação do Poder Judiciário (direito à tomada de crédito sobre encargos de exaustão e sobre as despesas de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado) e, na parte conhecida, quanto ao ônus da prova nos processos administrativos de iniciativa do contribuinte e ao método de rateio proporcional, por negar provimento ao recurso.

Sala de sessões, em 22 de julho de 2014



Alexandre Kern