



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16349.000437/2010-22
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-006.145 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de novembro de 2019
Recorrente PURAS DO BRASIL SOCIEDADE ANÔNIMA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/05/2005 a 31/05/2005

CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL.

As pessoas jurídicas que tenham receitas sujeitas a não-cumulatividade e cumulatividade, somente podem apurar créditos em relação aos custos, despesas e encargos vinculados à incidência não-cumulativa. Inexistindo sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, a qual deve ser demonstrada com os devidos documentos e elementos comprobatórios, deve ser adotado o critério do rateio proporcional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Declarou-se impedido o conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, substituído pelo conselheiro Márcio Robson Costa (suplente convocado).

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hécio Lafeté Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior. Ausente o conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo.

Relatório

Trata o presente processo de pedido de compensação de débitos próprios com crédito da Cofins oriundo de pagamento indevido ou a maior no período de apuração de maio de 2005.

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, passamos a transcrever o Relatório da decisão de primeira instância administrativa:

Trata-se da declaração de compensação de nº 18385.11414.150206.1.3.04-5065 apresentada em 15/02/2006 pela empresa qualificada em epígrafe, onde é requerido um crédito original de R\$ 415.723,74, o qual atualizado chegaria a R\$ 462.949,96. Todo o direito creditório alegado foi utilizado nessa DCOMP na quitação dos respectivos débitos apontados. A origem desse crédito seria um pagamento indevido ou a maior de Cofins (Código de Receita 5856) relativo ao período de apuração de maio de 2005 (fls. 5 a 9) 1. O manifestante atua principalmente na prestação de serviços de fornecimento de refeições coletivas em diversos Estados brasileiros.

Para a verificação do direito creditório pretendido pelo contribuinte a DRF jurisdicionante intimou-o a apresentar documentos, e a prestar as seguintes informações e esclarecimentos a seguir discriminados: esclarecer a origem do crédito, especificando as razões pelas quais se entendeu que o recolhimento foi feito indevidamente ou a maior, comprovando os ajustes contábeis realizados para o saneamento dessa diferença; discriminar as receitas da empresa que estejam sujeitas à apuração cumulativa e não-cumulativa da Cofins; apresentar em meio de CD/DVD os arquivos digitais com as informações contábeis, fiscais e auxiliares (lançamentos contábeis, saldos mensais, plano de contas, natureza das operações, fornecedores/clientes, notas fiscais de saída e de entrada, registros de entradas e saídas de mercadorias e serviços, etc.); relação de máquinas e equipamentos; relação de contratos de arrendamento mercantil; esclarecimentos sobre a composição do DACON; apresentação da relação de contratos de fornecimento de produtos de fabricação própria e prestação de serviços com preço determinado celebrados até 31/10/2003; **entre outros**.

Ressalte-se que a empresa discriminou os produtos de suas receitas da seguinte forma: **a) Regime cumulativo** – fornecimento de produtos de fabricação própria e prestação de serviços com preço determinado até 31/10/2003; **b) Regime não-cumulativo** – fornecimento de produtos de fabricação própria e prestação de serviços com preço determinado para contratos celebrados após 31/10/2003 (fl. 21). **Os produtos em ambos regimes eram os mesmos** (desjejum, lanches, café, sucos, lanchonetes, bombonieres e refeições), apenas diferenciando-se pelas datas de celebração dos contratos.

Foram também pelo contribuinte apresentadas relações de despesas relativas ao preenchimento do DACON (fls. 23 a 31), assim como recibos de entregas de arquivos digitais. O plano de contas pode ser observado às fls. 65 a 67 e 73 a 74. As rubricas que o contribuinte alega como centro de custos se encontram às fls. 75 a 76. A relação de contratos em que o contribuinte diz estarem sujeitas ao regime da cumulatividade se encontra às fls. 87 a 93 2. Os DACONs foram juntados às fls. 100 a 106.

A DRF jurisdicionante através de Despacho Decisório, de 10/02/2011, **homologou parcialmente** o pedido do contribuinte, reconhecendo um direito creditório no montante de R\$ 321.037,20. Em tal decisão administrativa foram registradas as seguintes constatações (fls. 111 a 119):

a) A Lei nº 10.833/03 manteve sujeita à incidência cumulativa da Cofins as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31/10/2003, com prazos

superiores a um ano a preço determinado. A Lei nº 11.196/05 estabeleceu que, para tais contratos, os reajustes de preços em função do custo de produção ou variação do índice que refletisse a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, não seriam considerados para fins de descaracterização do preço predeterminado. Estas seriam regras de transição para assegurar o equilíbrio econômico dos contratos já firmados antes da mudança de sistemática de apuração.

b) Os contratos verificados anteriores a 31/10/2003 estariam compatíveis com o ordenamento vigente, submetendo-se ao regime cumulativo da Cofins.

c) No entanto, o contribuinte teria também parte de suas receitas sujeitas à incidência não-cumulativa da Cofins, dispondo a Lei nº 10.833/03 quais os créditos que poderiam ser descontados da apuração da contribuição devida.

d) O DACON do mês de maio de 2005 continha os seguintes créditos: compra de bens para revenda, bens e serviços utilizados como insumos; despesas de energia elétrica; despesas de aluguéis de prédios; despesas de aluguéis de máquinas e de equipamentos; créditos apurados com base no valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil; encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado; encargos de amortização de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa; e outras operações.

e) Os valores apurados nos arquivos digitais correspondentes as rubricas contábeis em comparação com os DACONs apresentou diferenças *irrelevantes*.

f) Como o interessado é uma empresa sujeita ao regime não-cumulativo da Cofins, mas possuía parte de suas receitas pelo regime cumulativo, tendo em vista a alínea "b", do inciso XI, do art. 10., da lei nº 10.833/03, com base nos valores informados no DACON realizou a DRF o **cálculo do rateio** para se determinar o valor do crédito a ser apropriado de acordo com o percentual das receitas não-cumulativas, conforme prescrito no inciso II, do § 8º, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03. A tabela da fl. 118 aponta esse rateio, sendo que o percentual de acordo com a **proporcionalidade das receitas** que caberia ao regime não-cumulativo seria de 35,82 % (64,18 % corresponderiam ao regime cumulativo). Esse percentual aplicado apontou um valor de crédito disponível a favor do contribuinte de R\$ 321.037,20.

A ciência do Despacho Decisório foi dada ao manifestante em 11/02/2011 (fls. 121). O contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 15/03/2011 (fls. 35 a 43).

Em síntese manifestante apresenta os seguintes argumentos na contestação:

- QUE constatou diferença de recolhimento a maior na apuração da Cofins sobre a parte de suas receitas apuradas pela sistemática cumulativa, prevista na Lei nº 9718/98, vez que estas são relativas a contratos firmados anteriormente a 31/10/2003, ou seja, com prazo superior a um ano e que envolvem o fornecimento de bens e serviços a preço predeterminado.

- QUE a autoridade administrativa invocou o inciso II, do § 8º, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, o qual determina um rateio proporcional dos créditos a serem adotados pelo contribuinte, considerando o percentual de sua receita bruta total

vinculada à incidência não-cumulativa da tributação. Assim, ter-se-ia verificado que 35,82% da receita bruta total da empresa seria submetida à apuração da Cofins de forma não-cumulativa.

- QUE o critério adotado pela autoridade administrativa não condiz com a realidade dos fatos, uma vez que a empresa optou por apurar seus créditos de acordo com o disposto no inciso I, do § 8º, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, que prevê a *apropriação direta*, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração.

- QUE para comprovar o seu controle, anexa a sua defesa *cópia de balancete* em que são referidas cada uma das contas contábeis vinculadas aos contratos que auferem receitas submetidas à incidência da Cofins não-cumulativa.

POR FIM, requer a reforma do Despacho Decisório ora atacado, de forma a se reconhecida a integralidade do crédito indicado na DCOMP nº 18385.11414.150206.1.3.04-5065, com a conseqüente homologação da compensação.

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre julgou improcedente a manifestação de inconformidade, proferindo o Acórdão DRJ/POA n.º 10-054.420, de 02/04/2015 (fls. 178 e ss.), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/05/2005 a 31/05/2005

CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL.

As pessoas jurídicas que tenham receitas sujeitas a não-cumulatividade e cumulatividade, somente podem apurar créditos em relação aos custos, despesas e encargos vinculados à incidência não-cumulativa. Inexistindo sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, a qual deve ser demonstrada com os devidos documentos e elementos comprobatórios, deve ser adotado o critério do rateio proporcional.

CERTEZA E LIQUIDEZ.

A mera alegação da existência de crédito, desacompanhada de elementos de prova – certeza e liquidez, não é suficiente para reformar a decisão da glosa de créditos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls. 191 e ss., por meio do qual aduz, em síntese, alega os mesmos argumentos já declinados em sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

A Recorrente apresentou e viu deferido em parte pedido de restituição, cumulado com a compensação de débitos próprios, de crédito da Cofins não cumulativa oriundo de pagamento indevido ou a maior no período de apuração de maio de 2005.

Interposta manifestação de inconformidade, a DRJ julgou-a improcedente.

A decisão, a nosso juízo, está absolutamente correta.

Os motivos do nosso convencimento, não afastados no recurso voluntário, foram muito bem enfrentados no acórdão recorrido, motivo pelo qual passamos a reproduzir os seus fundamentos e adotá-los como razão de decidir:

A manifestação de inconformidade é tempestiva e dela se toma conhecimento.

Observe-se, primeiramente, que o litígio se restringe à discussão da forma em que vão se apurar os créditos no regime não-cumulativo, tendo em vista que o manifestante possui receitas relacionadas tanto ao regime não-cumulativo, como ao cumulativo.

Não se discute os valores apurados em si nos DACONs, tendo em vista que o próprio Despacho Decisório menciona que as diferenças encontradas nesses demonstrativos para com os registros contábeis seriam *irrelevantes*. De igual forma, o contribuinte contesta exclusivamente a forma de apropriação dos custos e despesas incorridas, visto que reproduz em sua defesa que, se adotada a relação proporcional, o percentual das receitas estaria *rematadamente correto*:

“A relação proporcional entre as receitas submetidas à não-cumulatividade e o seu reflexo nos créditos passíveis de apropriação está, se adotado tal critério, rematadamente correta”. (fl. 131, da Manifestação de Inconformidade)

O litígio iniciou com o contribuinte transmitindo uma declaração de compensação **alegando um crédito de Cofins não-cumulativa** (Código de Receita 5856).

Tendo o manifestante receitas enquadradas na não-cumulatividade e na cumulatividade, para a apuração do direito creditório a que se faria jus **pela não-cumulatividade** se deveria utilizar o critério de **apropriação direta ou de rateio proporcional**. O art. 3º, da Lei nº 10.833/03, assim dispõe:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica **poderá descontar créditos** calculados em relação a:

(...)§ § 7o Na hipótese de a pessoa jurídica **sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas**, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

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

I - **apropriação direta**, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou II - **rateio proporcional**, aplicando-se **aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.**

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal..”(gn).

A Instrução Normativa SRF n.º 404, de 12/03/2004, ao tratar da incidência não-cumulativa da Cofins, instituída pela Lei n.º 10.833/03, como já dispunha inclusive o Decreto n.º 4.524, de 17/12/2002, assim esclareceu:

“Art. 21. Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da Cofins, em relação apenas à parte de suas receitas, **o crédito deve ser apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.**

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, **a pessoa jurídica deve registrar, a cada mês, destacadamente para a modalidade de incidência referida no caput e para aquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição**, as parcelas:

I - dos custos, das despesas e dos encargos de que trata a alínea ‘b’ do inciso I e os incisos II e III do art. 8º, observado o disposto no art. 9º; e II - do custo de aquisição dos bens e serviços de que trata a alínea ‘b’ do inciso I do art. 8º, adquiridos de pessoas físicas, observado o disposto nos arts. 10 e 11.

§ 2º Para efeito do disposto no § 1º, **o valor a ser registrado deve ser determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:**

I - **apropriação direta**, inclusive, em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou II - **rateio proporcional**, aplicando-se **aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.**

§ 3º Para apuração do crédito decorrente de encargos comuns, na hipótese do inciso I do § 2º, aplica-se sobre o valor de aquisição de insumos, dos custos e das despesas, referentes ao mês de apuração, a relação percentual existente entre os custos vinculados à receita sujeita à incidência não-cumulativa e os custos totais incorridos no mês. (gn)

A Instrução Normativa n.º 594, de 2005, por sua vez, em seu § 1º, art. 40, dispõe que na hipótese de “apropriação direta” para apuração do crédito decorrente de encargos comuns, aplica-se o método de custo real de absorção, **mediante a**

aplicação de critérios de apropriação por rateios que dêem uma adequada distribuição aos custos comuns:

§ 1º Para efeito do disposto no caput, os valores a serem registrados devem ser determinados, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, com a utilização do método de custo real de absorção, **mediante a aplicação de critérios de apropriação por rateios que dêem uma adequada distribuição aos custos comuns.**

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, às despesas e aos encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês. (gn)

Já pelo rateio proporcional a legislação é clara que para os **custos, despesas e encargos comuns** seja utilizado o critério de rateio proporcional aplicando-se a relação percentual existente entre a **receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total para cada mês.**

Ocorre que o contribuinte não possuía distinção entre a tipologia de suas receitas para ambos regimes, como ele bem esclarece à fl. 21 dos autos. Tanto no regime não-cumulativo, como no cumulativo, as receitas auferidas se relacionavam aos **mesmos produtos** – desjejum, lanches, café, sucos, lanchonetes, bombonieres e refeições. A distinção para a determinação de qual regime incidente sobre determinada receita se basearia apenas nas datas dos contratos com preços predeterminados firmados com os seus clientes.

Diga-se que a receita bruta da empresa para o período de apuração de maio de 2005, assim como a respectiva receita não-cumulativa para essa competência, foi apurada pela DRF **sem contestação dos valores por parte do contribuinte.** A receita não-cumulativa corresponderia a 35,82 % da receita total.

Diante de estarmos tratando de aquisições envolvendo os mesmos produtos, **não identificamos nesses autos qualquer elemento** que indicasse que essa receita não-cumulativa correspondente a 35,82% da receita total, **significasse custos e despesas superiores à proporção utilizada pela DRF.**

Para a utilização do método de apropriação direta seria necessário um sistema de contabilidade de custo integrada e coordenada com a escrituração, o que não é possível se observar pelos elementos juntados aos autos.

O contribuinte foi devidamente intimado a apresentar o seu plano contábil e o seu centro de custos. O plano de contas que se verifica às fls. 65/67 a 73/74 não permite se deduzir qualquer tipo de divisão de custos. Da mesma forma o mencionado centro de custos das fls. 75/76.

O interessado ao tentar defender que aplicou o critério da apropriação direta em sua manifestação de inconformidade, afirma comprovar tal alegação dizendo ter juntado na sua defesa cópia de balancete em que seriam referidas cada uma das contas contábeis vinculadas aos contratos.

Em que pese uma cópia de balancete não ser o elemento probatório para sustentar tal alegação, deve-se dizer também que essa cópia que se encontra às fls. 134 a 136 **não permite chegar a conclusão defendida pelo manifestante**. Por exemplo, na apuração de créditos do DACON, as aquisições de compras das rubricas apresentadas não possuem desdobramentos que permitam identificar a que contratos estariam tais valores relacionados (ver ficha completa do DACON “*entregue pelo próprio contribuinte*” **juntada aos autos – inexistência das alegadas fichas 4 e 5 3**).

O que parece nítido nos autos é que se o contribuinte possui um centro de custos que permita a aplicação do critério de apropriação direta, não o demonstrou nos autos quando intimado pela DRF, nem em sua manifestação de inconformidade.

Para que seja concedido o crédito não basta a apresentação de uma cópia de balancete, pois essa não tem o condão de provar a efetividade das alegadas operações e do respectivo crédito, sendo necessário sim trazer as cópias dos correspondentes documentos comprobatórios da existência de uma contabilidade de custos idônea e confiável.

Falta assim apresentação da liquidez e certeza por parte do manifestante para atacar o critério de rateio proporcional utilizado pela DRF.

Ora, é da essência da relação processual que as alegações sejam devidamente instruídas com as respectivas provas. Tal princípio encontra-se inscrito no art. 36 da Lei n.º 9.784/99, que disciplina o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, assim como no art. 16, III, do Decreto n.º 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal:

Lei n.º 9.784/99 “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 art. 37 desta Lei.” — O destaque é meu.

Decreto n.º 70.235/72 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**. (gn)*

De mais a mais, o próprio Código de Processo Civil (Lei n.º 5.869/73), que se aplica em caráter subsidiário aos processos administrativos — inclusive aos tributários — não é menos incisivo ao atribuir a quem alega um direito a prova de seu fato constitutivo:

Lei n.º 5.869/73 “Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.” — (gn).

Diante desses fatos, entende-se como correto o critério adotado pela DRF jurisdicionante no cálculo dos créditos a que teria direito o interessado correspondentes ao regime não-cumulativo.

Enfatizamos, ainda, que, como visto, o ponto nevrálgico do litígio é a existência ou não de um controle dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas auferidas nos regimes cumulativo e não cumulativo.

A Recorrente sustenta que os documentos que acostou aos autos permitiriam que tais custos, despesas e encargos fossem apropriados pelo método de apropriação direta.

Porém, esse controle não existe. E sequer o Livro Razão o substitui.

Obviamente, não há, no caso, qualquer óbice em identificar os contratos de fornecimento de produtos de fabricação própria e prestação de serviços com preço determinado que foram celebrados até 31/10/2003. O problema, contudo, não é esse.

O que falta à Recorrente – fato absolutamente inquestionável – é o sistema de contabilidade de custos **integrada e coordenada** com a escrituração. Na sua falta, não restou outra alternativa à fiscalização, senão utilizar o método do rateio proporcional, cujo percentual, aliás, a própria defesa reconhece correto.

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza