



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10835.002005/2003-69
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-006.326 – 3ª Turma
Sessão de 20 de fevereiro de 2018
Matéria RESSARCIMENTO PIS
Recorrente VITAPELLI LTDA. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. NÃO INCLUSÃO.

O direito correspondente ao crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363, de 1996, não se constitui em receita do contribuinte e, portanto, não é tributável pela Cofins no regime da não cumulatividade.

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. PESSOAS JURÍDICAS INEXISTENTES. IMPOSSIBILIDADE.

Correta a glosa dos créditos quando a fiscalização comprova a inexistência de fato das pessoas jurídicas e, além disso, demonstra com efetividade a inexistência da relação negocial de aquisição das mercadorias, ante a falta de comprovação dos pagamentos. Cumpre à pessoa jurídica comprovar de maneira inequívoca o seu direito creditório.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para admitir a exclusão do crédito presumido de IPI da base de cálculo de PIS e COFINS, vencida a conselheira Tatiana Midori Migiyama (relatora), que lhe deu provimento integral e vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(Assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Demes Brito, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão nº 3102-000.840, da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário, consignando a seguinte ementa:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DE DEFESA

Embora a peça impugnatória tenha sido enfática quanto à necessidade de complementar a instrução do processo, não logrou êxito em demonstrar a imprescindibilidade da providência, condição expressamente prevista no art. 18 do Decreto nº 70.235/72.

DOCUMENTOS OFERECIDOS POR EMPRESAS INAPTAS

Não constam dos autos provas que possam desconstituir a presunção de a inaptidão e, portanto, de inidoneidade da documentação.

CORREÇÃO MONETÁRIA DOS CRÉDITOS DO IPI

É indevida a correção monetária dos créditos escriturais de IPI, exceto nos casos em que a oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impede a utilização do direito de crédito oriundo da aplicação do princípio da não-cumulatividade. ”

Irresignado, o sujeito passivo opôs Embargos de Declaração contra o r. acórdão, alegando que houve um efetivo descompasso entre a parte substantiva do Acórdão e a fundamentação constante do voto prolatada, eis que não apreciou toda a matéria contemplada no recurso voluntário e inferiu que a empresa não se desincumbiu de comprovar o contrário afirmado pela fiscalização.

Em Despacho às fls. 3347 a 3350, foram rejeitados os Embargos de Declaração.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial de Divergência, requerendo seu provimento para que sejam deferidos os pedidos de ressarcimento de créditos de PIS e corrigidos pela Selic.

Em Despacho às fls. 3461 a 3465, foi dado seguimento parcial ao recurso interposto pelo sujeito passivo apenas quanto às matérias relativas:

- Ao direito a créditos oriundos de aquisições perante fornecedores inexistentes de fato e
- À inclusão do crédito presumido do IPI na base de cálculo das contribuições.

Em Despacho às fls. 3466 a 3467, foi mantido na íntegra o despacho do Presidente de Câmara.

Contrarrazões ao recurso interposto pelo sujeito passivo foram apresentadas pela Fazenda Nacional, requerendo a manutenção da glosa realizada pela fiscalização ao desconsiderar os créditos atrelados às notas fiscais relativas às aquisições de pessoas jurídicas declaradas inaptas.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interpostos pelo sujeito passivo, entendo que devo conhecê-lo – eis que atendidos, para tanto, os pressupostos constantes do art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/2015 com alterações posteriores.

Eis que, no que tange à discussão acerca das aquisições perante fornecedores inexistentes de fato, o acórdão recorrido considerou como não comprovada a operação de aquisição de insumos junto a empresas inaptas por inexistência de fato.

Enquanto, o acórdão indicado como paradigma firma entendimento diverso, ao tratar das aquisições junto a pessoas jurídicas fornecedoras inexistentes de fato: considerou que a inidoneidade de documentos fiscais emitidos pelas pessoas jurídicas declaradas inidôneas, com fundamento na inexistência de fato, nas circunstâncias presentes, geraria efeitos a partir da publicação do Ato Declaratório Executivo.

E, quanto à discussão acerca da inclusão do crédito presumido de IPI na base de cálculo das contribuições ao PIS/Cofins, vê-se que o acórdão recorrido negou seguimento ao recurso voluntário, mantendo integralmente as glosas efetuadas pelo Fisco. Enquanto o acórdão indicado como paradigma entendeu que o crédito presumido de IPI não integra a base de cálculo das contribuições PIS e Cofins, pois não seria receita da pessoa jurídica.

Dessa forma, conheço o recurso interposto pelo sujeito passivo na parte admitida em Despacho – ou seja, quanto às seguintes discussões:

- Ao direito a créditos oriundos de aquisições perante fornecedores inexistentes de fato e
- À inclusão do crédito presumido do IPI na base de cálculo das contribuições.

Ventiladas tais considerações, passo a discorrer sobre a incidência ou não de PIS/Cofins sobre o crédito presumido de IPI.

Em relação a essa discussão, antecipo meu entendimento de que tais créditos não conferem a natureza de receita.

Para melhor elucidar, importante trazer os ensinamentos de ALIOMAR BALEEIRO no livro “Uma introdução à Ciência das Finanças” ao tratar o conceito de receita:

"Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, MI, acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.

Frise-se também o entendimento de Aires Barreto em seu artigo “A nova Cofins: primeiros apontamentos” contemplado na saudosa Revista Dialética de Direito Tributário:

"receita é [...] a entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, crescendo-o, incrementando-o,,",

Cabe trazer que em consonância com o entendimento de que o conceito de receita bruta independe do que está classificado contabilmente como receita, além do referido precedente do STF – firmado sob a sistemática do artigo 543-B do CPC – a jurisprudência pacífica de ambas as Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça, como inclusive ressaltado pelos Ministros Teori Albino Zavascki e Luiz Fux ao proferirem seus votos (Grifos meus):

“CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. TESE DOS “CINCO MAIS CINCO”. LC Nº 118/2005. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

I “Sobre a prescrição da ação de repetição de indébito tributário de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a jurisprudência do STJ (1ª

Seção) assentou o entendimento de que, no regime anterior ao do art. 3º da LC 118/05, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita – do lançamento. Assim, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo de dez anos a contar do fato gerador. A norma do art. 3º da LC 118/05, que estabelece como termo inicial do prazo prescricional, nesses casos, a data do pagamento indevido, não tem eficácia retroativa. É que a Corte Especial, ao apreciar Incidente de Inconstitucionalidade no Eresp 644.736/PE, sessão de 06/06/2007, declarou inconstitucional a expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional", constante do art. 4º, segunda parte, da referida Lei Complementar. (REsp nº 890.656/SP, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 20/08/07).

II O Estado do Rio Grande do Sul concedeu benefício fiscal às empresas gaúchas, por meio do Decreto Estadual nº 37.699/97, para que pudessem adquirir aço das empresas produtoras em outros estados, aproveitando o ICMS devido em outras operações realizadas por elas, limitado ao valor do respectivo frete, em atendimento ao princípio da isonomia.

III Verifica-se que, independentemente da classificação contábil que é dada, os referidos créditos escriturais não se caracterizam como receita, porquanto inexistente incorporação ao patrimônio das empresas industriais, não havendo repasse dos valores aos produtos e ao consumidor final, pois se trata de mero ressarcimento de custos que elas realizam com o transporte para a aquisição de matéria-prima em outro estado federado.

IV Não se tratando de receita, não há que se falar em incidência dos aludidos créditos-presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

V Recurso especial improvido.” (Grifou-se)

(RESP nº 1.025.833 / RS, 1ª Turma do STJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Publicado no DJe do dia 17.11.2008)”

Consoante esse entendimento, disse o Ministro Luiz Galloti no julgamento do RE 71.758:

“Se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição”.

Sendo assim, tem-se claro que o conceito de receita bruta independe do que está classificado contabilmente como receita, se subvenção ou recuperação de custo. A discussão, de *per si*, gira em torno da abrangência dos conceitos de receita e faturamento para fins de base de cálculo do PIS e da COFINS e, no caso dos créditos presumidos de IPI.

Para melhor compreensão e por não considerar tal crédito presumido como receita, pode-se ainda aproveitar para decompor a norma tributária que trata da incidência do PIS e da Cofins, invocando a Regra Matriz de Incidência Tributária:

1. 1ª Regra Matriz – relação obrigacional Autoridade Fazendária/Contribuinte:
 - 1.1. Hipótese:
 - Critério Material: auferir receita.
 - Critério Espacial: perímetro nacional;
 - Critério temporal: mensal
 - 1.2. Consequente:
 - Critério Pessoal: (i) sujeito ativo, Estado – via “autoridade fazendária”; (ii) sujeito passivo – quem aufere receita bruta.
 - Critério Quantitativo: alíquota de 3,65% sobre a receita bruta
2. 2ª Regra Matriz – dever de lançamento pela Administração:
 - Hipótese:
 - Critério Material: ser autoridade fazendária
 - Critério Espacial: perímetro nacional;
 - Critério Temporal: até o último dia útil da primeira quinzena subsequente ao de ocorrência dos correspondentes fatos geradores.
 - Consequente:
 - Critério Pessoal: Estado – autoridade fazendária
 - Critério Prestacional: realizar o lançamento

3. 3ª Regra matriz: sancionadora do não pagamento

Hipótese:

Critério material: não pagar a importância devida;

Critério Espacial: perímetro nacional

Critério temporal: até o último dia útil da primeira quinzena subsequente ao de ocorrência dos correspondentes fatos geradores

Consequente:

Critério pessoal: Estado – autoridade fazendária e pessoa jurídica que aufera receita bruta

Critério Prestacional: pagar com multa e juros de mora.

Depreendendo-se da análise da regra matriz de incidência, é possível identificar que o critério material constante da 1ª Regra Matriz de Incidência Tributária somente se satisfaz para quem efetivamente aufera receita. Portanto, crucial afastar o r. crédito da tributação das contribuições, pois não se configura juridicamente como tal, independentemente do registro contábil adotado ou adotável.

O que, na hipótese dos autos não se deve chegar ao questionamento de que a lei não previu sua exclusão e que, portanto, dever-se-ia tributar o referido crédito pelo PIS e Cofins - pois de receita auferida não se trata, tampouco de um ingresso que configuraria recomposição do patrimônio, até então decomposto pelo custo arcado com o pagamento do tributo.

Indiscutível que seu efeito econômico não caracteriza nova riqueza, comportando somente a recomposição do patrimônio anteriormente desfalcado ou recomposição da mesma disponibilidade preexistente.

Sendo assim, o crédito presumido de IPI não ostenta natureza de receita ou faturamento, mas mera recomposição do patrimônio, não integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Vê-se que a operação de obtenção dos créditos, considerando até mesmo a essência contábil e sua primazia, deve ocorrer com a escrituração na contabilidade da empresa

para posterior utilização. O que, por consequência, deve-se escriturá-los em contas patrimoniais, visto que, os créditos não utilizados se constituem em meros direitos.

E, em respeito à Regra Matriz de incidência das contribuições ao PIS e Cofins, bem como a análise da essência do r. crédito, não há que se falar em tributação, pois forçoso se tributar tais direitos pelas r. contribuições.

Nesse ínterim, é de se ressurgir com o conceito trazido pelo CPC 30:

*“Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade **que resultam no aumento do seu patrimônio líquido**, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários. ”*

O que, por conseguinte, facilmente constatável que contabilmente tais créditos também não conferem natureza de receita.

Frise-se ainda tal entendimento o acórdão 9303-005.495 de nossa turma, que consignou a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 30/04/2004 a 31/12/2006

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. NÃO INCLUSÃO.

O direito correspondente ao crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363, de 1996, não se constitui em receita do contribuinte e, portanto, não é tributável pela Cofins no regime da não cumulatividade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 30/04/2004 a 31/12/2006

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. NÃO INCLUSÃO.

O direito correspondente ao crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363, de 1996, não se constitui em receita do contribuinte e, portanto, não é tributável pelo PIS no regime da não cumulatividade. ”

O que, para melhor elucidar o entendimento desse Colegiado acerca da matéria, peço licença para transcrever parte do voto vencedor escrito pelo ilustre ex Conselheiro Luiz Augusto do Couto Chagas:

[...]

No mérito, entendo que o crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/96 não representa receita nova. É uma importância para corrigir o custo. O motivo da existência do crédito decorre dos insumos utilizados no processo de produção, em cujo preço foram acrescidos os valores do PIS e COFINS, cumulativamente, os quais devem ser devolvidos ao industrial exportador.

A exigência do Fisco centra-se no argumento de que a Lei nº 9.718/98 ampliou a base de cálculo de ambas as contribuições, constituindo regra a inclusão de qualquer receita auferida, inclusive os valores em questão, considerados como outras receitas operacionais, e exceção apenas as exclusões expressamente previstas na Lei. Assevera que, apesar de o crédito instituído pela Lei nº 9.363/96 ter como objetivo o ressarcimento do PIS e da COFINS incidentes sobre matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem aplicados em produtos exportados, o ressarcimento em si é meramente presumido, não havendo como assemelhá-lo a uma restituição de tributos, porque não houve pagamento indevido de PIS e COFINS.

Conclui afirmando que o crédito é receita nova, decorrente de benefício concedido, e não recuperação de custos.

Em relação ao crédito presumido, o legislador, dentro da máxima econômica de que 'não se exportam tributos, buscou dar incentivo às exportações, ressarcindo as contribuições de PIS e COFINS, embutidas no preço das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos pelo fabricante para a industrialização de produtos exportados, concebendo um benefício fiscal consubstanciado no crédito presumido de IPI, para ser lançado na escrita fiscal contra o próprio IPI. Ou seja, o produtor-exportador se apropria de créditos do IPI que serão descontados, na conta gráfica da empresa, dos valores devidos a título de IPI. Entretanto, a seguir a dicção da Lei, o incentivo não se direciona precipuamente ao imposto em comento, senão que o intento primeiro foi

exonerar o pagamento das exações previstas nas Leis Complementares nº 7 e 8/70 e 70/91. Daí que a perspectiva adotada pelo criador da norma não pode ser distorcida de modo a colocar na base de cálculo do PIS e da COFINS importâncias que derivam, em última análise, da dispensa do pagamento das próprias contribuições. Isso implicaria diminuir o benefício fiscal, fazendo com que a desoneração pretendida ocorra de forma parcial.

Do ponto de vista econômico-financeiro e contábil, o incentivo instituído pela Lei nº 9.363/96, na verdade, não constitui receita, mas um valor retificador de custo.

O que efetivamente gera o crédito presumido são os insumos comprados pelo industrial, em cujo preço foram adicionados os valores do PIS e COFINS, de forma cumulativa. Se a legislação oferecesse a esses tributos o mesmo tratamento jurídico dado ao IPI, a conta de insumos refletiria apenas o custo efetivo da matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem, pois dele seriam expungidas as contribuições ao PIS e à COFINS, cujos valores seriam lançados na conta contábil pertinente, para posterior recuperação.

Logo, ainda que o PIS e a COFINS a recuperar constituíssem um direito da empresa contra o Fisco, não representam ingresso de receita, seja na aceção contábil, seja na econômico-financeira. Cumpre assinalar que esse raciocínio funda-se na teleologia da norma inserta na Lei nº 9.363/96, uma vez que não há que falar, obviamente, em não-cumulatividade de PIS e COFINS, antes do advento da Lei nº 10.637/2002.

Há que ter-se em vista a finalidade a ser atingida pelo incentivo às exportações. Se o crédito presumido receber o mesmo tratamento jurídico de rendimentos obtidos em aplicações financeiras, por exemplo, a empresa, na prática, pagará PIS e COFINS sobre os insumos consumidos no processo de industrialização, os quais são a causa da existência do crédito.

Concordo que o crédito presumido não se equipara a restituição de tributos, mas também não entendo que seja equiparado a uma receita de venda, para fins contábeis e tributários.

Na análise contábil, se a aquisição do insumo utilizado na industrialização de produtos exportados não estivesse onerada de PIS e

COFINS, o valor lançado à conta de "Estoque de Matéria-Prima" estaria livre de tributos e, conseqüentemente, o valor apurado na conta "Custo dos Produtos Vendidos" seria menor.

Melhor explicando, o valor do crédito presumido apurado, dentro do mês de competência a que se referem as exportações, não transitaria por conta de resultado a título de receita, mas sim como recuperação de custo, creditando-se o valor do crédito presumido apurado na conta "Custo dos Produtos Vendidos" e debitando-se na conta "IPI a recuperar".

Lançamento:

IPI a Recuperar a Custo dos Produtos Vendidos

Supondo-se, no entanto, que os contribuintes devessem incluir na base de cálculo do PIS e da COFINS sobre o faturamento o valor do crédito presumido em questão, então, estar-se-ia pagando PIS e COFINS sobre insumos aplicados no processo industrial de fabricação dos produtos exportados, quando foi justamente esta a razão da criação deste crédito: desonerar o custo de produção dos produtos exportados.

De qualquer modo, o referido crédito presumido é ressarcimento de custo e ressarcimento de custo não é receita. Desse modo, se o objetivo da norma é desonerar as exportações, é irracional qualquer pretensão de exigir tais contribuições justamente sobre o benefício fiscal instituído para incentivar tais operações.

O acórdão recorrido também traz que as próprias Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, ao disporem no §3º sobre as receitas que integram a base de cálculo, conferem natureza de receita às reversões de provisões e às recuperações de crédito baixados como perda, que foram expressamente excluídas da base, indicando a abrangência da definição de receita e a necessidade de a lei definir expressamente as exclusões.

Também não concordo com tais argumentos, pois só haveria sentido que as Leis citadas previssessem expressamente a exclusão do crédito presumido do conceito de receita se, em algum momento de todo o histórico normativo sobre o tema, as normas tivessem o considerado como receita, o que não me parece ter ocorrido."

Em vista de todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

No que tange à discussão acerca das aquisições perante fornecedores inexistentes de fato, depreendendo-se da análise dos autos do processo, antecipo meu entendimento pela reversão da glosa dos créditos referentes às aquisições de fornecedores inexistentes de fato, eis que *o início de efeitos referentes a caracterização de documentos inidôneos passa a ser a partir do registro da situação de que resulta a inaptidão.*

Para melhor elucidar meu entendimento, transcrevo parte voto do ex-conselheiro Belchior Melo de Souza constante do acórdão 3803-003.339, que vislumbrou a mesma situação do sujeito passivo, consignando a seguinte ementa:

“PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS. COMPROVAÇÃO. NOTAS FISCAIS. PESSOAS JURÍDICAS INEXISTENTES DE FATO OU NÃO AUTORIZADAS A EMITIREM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. GLOSAS. INÍCIO DE EFEITO. DATA DA DECLARAÇÃO DE INAPTIDÃO.

Os créditos devem ser escriturados pelo beneficiário à vista do documento que lhes confira legitimidade, sendo imprestáveis para tal fim as notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas na condição de inaptas no cadastro do CNPJ ou não autorizadas a emití-las.

Como decorrências destas circunstâncias, os créditos apurados com base em documentação fiscal inidônea devem ser glosados, na ausência de prova do pagamento do preço ao fornecedor e do efetivo recebimento das mercadorias e serviços, com início de efeitos a partir do registro da situação de que resulta a inaptidão.

[...]”

Traz o voto:

“[...]”

Quanto ao crédito por aquisições a pessoas jurídicas com irregularidades cadastrais, segundo ao item “2”, acima, a abordagem do voto do d. Relator fez três análises envolvendo situações fáticas distintas, quais sejam:

a) *peessoas jurídicas fornecedoras **inexistentes de fato**;*

[...]

A divergência foi aberta no tocante ao item “a”, no ponto em que o n. Relator maneja os fundamentos da inaptidão da inscrição no CNPJ de diversos fornecedores da Recorrente, listados neste tópico, capitulando-a como inexistente de fato, segundo a regulamentação trazida pelo art. 34 da IN RFB nº 568, de 2005, para, a partir desse enquadramento, aplicar o efeito temporal tributário da inidoneidade das notas fiscais de aquisições de matérias-primas (couro) por elas emitidas, e geradoras de créditos em favor da Recorrente, desde a constituição dessas pessoas jurídicas, verbis:

Da Situação Cadastral Inapta

Art. 34. Será declarada inapta a inscrição no CNPJ de entidade:

I – omissa contumaz: a que, embora obrigada, tenha deixado de apresentar, por cinco ou mais exercícios consecutivos, DIPJ, Declaração de Inatividade ou Declaração Simplificada das Pessoas Jurídicas Simples, e, intimada, não tenha regularizado sua situação no prazo de sessenta dias, contado da data da publicação da intimação;

II – omissa e não localizada: a que, embora obrigada, tenha deixado de apresentar as declarações referidas no inciso I, em um ou mais exercícios e, cumulativamente, não tenha sido localizada no endereço informado à RFB;

III – inexistente de fato;

IV – que não efetue a comprovação da origem, da disponibilidade e da efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior, na forma prevista em lei.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à pessoa jurídica domiciliada no exterior.

Para sustentar este fundamento serviu-se o nobre relator do que já fora consignado na ação fiscal, e mantido pela decisão recorrida.

Compulsando-se o Termo de Verificação Fiscal, vê-se que foi empreendida uma abrangente ação fiscal, cuidadosa em toda a sua extensão, com a ressalva que ora se faz apenas a um ponto, qual seja, à análise e

conclusão a que chegou a diligente Fiscalização quanto a nunca terem existido as pessoas jurídicas indicadas.

Em todo o texto que cuida dessa análise, conforme o transcrito abaixo, pode-se perceber que não há elementos suficientes para que esta conclusão restasse consignada.

Informa o teor do TVF que as cessões de crédito foram autorizadas pelos fornecedores, as pessoas destinatárias foram localizadas, e a única pergunta feita a esses destinatários é impertinente e, por si, insuficiente para descaracterizar a existência do fornecimento das matérias-primas, muito menos para atribuir inexistência a estes fornecedores desde a sua origem como pessoas jurídicas:

No decorrer da ação fiscal, foram analisados pagamentos relativos às notas fiscais de fornecimento de couro das empresas acima à empresa fiscalizada. Foram constatados diversos pagamentos realizados a terceiras pessoas, através de autorização do fornecedor por via de "Cessão de Crédito". Ato contínuo, intimamos os beneficiários de tais pagamentos a confirmarem a relação comercial com a empresa "Vitapelli Ltda". As respostas às intimações foram, quase na totalidade, as mesmas, ou seja, as pessoas intimadas não reconhecem qualquer relação comercial com a empresa "Vitapelli Ltda".

Diante deste fato, fica descaracterizada a operação comercial amparada pelas notas fiscais. Anexamos cópias das intimações e respostas aos autos.

Posto isto, efetuamos as glosas de créditos do PIS/COFINS, referentes às aquisições das empresas supracitadas, visto que as mesmas nunca existiram de fato. Conseqüentemente, haverá lavratura de auto de infração para constituição dos créditos tributários, bem como representação fiscal para fins penais.[grifo nosso].

Não foi visto nos autos elementos hábeis para caracterização dessas pessoas jurídicas como inexistentes de fato, sobretudo desde a sua constituição, senão tão só o sumário enquadramento feito pela Fiscalização. Sem base, pois, a afirmação no TVF de que tais pessoas jurídicas nunca

existiram, para o fim de enquadrar os efeitos temporais da inidoneidade dos documentos no § 3º, III, do art. 48, IN RFB nº 568, de 2005:

Art. 48. Será considerado inidôneo, não produzindo efeitos tributários em favor de terceiro interessado, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ haja sido declarada inapta.

[...]

§ 3º O disposto neste artigo aplicar-se-á em relação aos documentos emitidos:

I – a partir da data da publicação do ADE a que se refere:

- a) o art. 37, no caso de pessoa jurídica omissa contumaz;*
- b) o art. 39, no caso de pessoa jurídica omissa e não localizada.*

II – a partir da data desde a qual esteja caracterizada a situação prevista no inciso III do art. 41;

III – na hipótese dos incisos I, II e IV do art. 41, desde a paralisação das atividades da pessoa jurídica ou desde a sua constituição, se ela jamais houver exercido atividade; [...]. [grifo nosso].

Por essa razão, direciono este voto vencedor no sentido de aplicar o art. 48, § 3º, I, letra “b”, da mesma Instrução Normativa, que preceitua o início dos efeitos da inidoneidade dos documentos emitidos pelos fornecedores dessa lista a partir da data da publicação do ADE de inaptidão, no mesmo diapasão das demais glosas mantidas na proposta de voto.

Por outro flanco, este direcionamento está alinhado com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, segundo o acórdão no Resp 1.148.444, de relatoria do Min. Luiz Fux, submetido ao regime da sistemática do art. 543C e representativo de controvérsia, uma vez que a instrução dos autos não se desincumbiu de elidir as aquisições como de boa-fé, frente ao ateste da própria Fiscalização de que as cessões de crédito dos fornecedores para terceiros foram por aqueles autorizadas, embora ante a resposta também destes, ao questionamento posto, de que não travaram relações comerciais com esta Recorrente, circunstância irrelevante para desfigurar a ocorrência dos fornecimentos de matérias-primas para a VITAPELLI.

[...]”

Sendo assim, em respeito ao art. 48, § 3º, inciso I, alínea b, da IN 568/05, voto por dar provimento, nessa parte ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

Em vista de todo o exposto, conheço o recurso especial interposto pelo sujeito passivo, dando-lhe provimento.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, redator designado.

Com a devida *venia* à ilustre conselheira relatora, mas divirjo do seu entendimento nas matérias objeto de recurso especial do contribuinte. Porém fui designado para redigir o voto vencedor somente em relação à matéria que discute o direito de se apropriar de créditos da não cumulatividade de PIS nas aquisições de pessoas jurídicas dadas como inexistente de fato, já que restei vencido quanto a outra matéria relativa ao crédito presumido de IPI na base de cálculo do PIS.

Antes de adentrar o mérito, é importante registrar que o contribuinte obteve provimento judicial em agravo de instrumento nos seguintes termos, conforme noticia os documentos de e-fls. 3483/3569:

(...)

Ante o exposto, julgo prejudicado o agravo interno e, com fulcro no art. 932, V, "b", do Código de Processo Civil, dou provimento ao agravo de instrumento, para reformar a r. decisão agravada e determinar à parte agravada que aprecie no prazo máximo de 30 dias os processos de ressarcimento de PIS e COFINS protocolados há mais de 360 dias pela agravante, **bem como que o faça com observância do decidido pelo E. STJ no REsp repetitivo nº 1.148.444/MG.** (e-fl. 3491)

(...)

Portanto, transcreve-se abaixo a ementa do que foi decidido pelo STJ no REsp nº 1.148.444/MG:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NAO-CUMULATIVIDADE). NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ.

1. O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (Precedentes das Turmas de Direito Público: EDcl nos EDcl no REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 11.03.2008, DJe 10.04.2008; REsp 737.135/MG, Rel. Ministra

Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 14.08.2007, DJ 23.08.2007; REsp 623.335/PR , Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 07.08.2007, DJ 10.09.2007; REsp 246.134/MG , Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005, DJ 13.03.2006; REsp 556.850/MG , Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.04.2005, DJ 23.05.2005; REsp 176.270/MG , Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.03.2001, DJ 04.06.2001; REsp 112.313/SP , Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 16.11.1999, DJ 17.12.1999; REsp 196.581/MG , Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 04.03.1999, DJ 03.05.1999; e REsp 89.706/SP , Rel. Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 24.03.1998, DJ 06.04.1998).

2. A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual "salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato" (norma aplicável, in casu , ao alienante).

3. In casu , o Tribunal de origem consignou que:

"(...) os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que as notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f. 35/162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes ."

4. A boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), uma vez caracterizada, legitima o aproveitamento dos créditos de ICMS.

5. O óbice da Súmula 7/STJ não incide à espécie, uma vez que a insurgência especial fazendária reside na tese de que o reconhecimento, na seara administrativa, da inidoneidade das notas fiscais opera efeitos ex tunc , o que afastaria a boa-fé do terceiro adquirente, máxime tendo em vista o teor do artigo 136, do CTN.

6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Como percebe-se tal decisão segue o rito dos recursos repetitivos previstos no art. 543-C, do CPC, e, seu entendimento deve ser obrigatoriamente seguido no âmbito dos julgamentos deste colegiado. Portanto era desnecessário o contribuinte ter obtido provimento judicial neste sentido. O que necessitamos então é verificar se a situação fática do presente processo encaixa-se ao ditame do que foi decidido no âmbito do citado repetitivo. Observemos então que a tese firmada pelo próprio STJ em relação a este julgamento é a seguinte:

O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação. (Tema 272 do STJ)

Na minha avaliação, a tese firmada pelo STJ é perfeita e visa proteger o adquirente de boa fé, que adquire a mercadoria e comprova a veracidade da compra e venda efetuada. Mas, com a devida *venia*, os fatos minuciosamente levantados pela fiscalização no presente processo demonstram que o contribuinte, além de não agir de boa fé, não comprovou a veracidade da compra e venda efetuada. Penso que tal situação está inequivocamente demonstrada nos presentes autos.

Referida fiscalização teve início em 16/01/2006, para análise dos créditos relativos ao período de outubro/2002 a junho/2007. Importante registrar que no TVF a justificativa para as glosas não foram a existência de Atos Declaratórios de Inaptidão da Pessoa Jurídica, mas sim as diligências realizadas nos supostos fornecedores, as quais comprovaram a impossibilidade de ter havido a transação comercial, quer pela inexistência destes, quer pela falta de comprovação do pagamento. Pode-se ver que no item "10. Das Glosas", e-fl. 1758, seu item "10.1 - Diligências a empresas fornecedoras" - seu conteúdo demonstra que a razão das glosas foram as diligências realizadas pela fiscalização.

Transcrevo abaixo excertos retirados do Termo de Verificação Fiscal - TVF (e-fls. 1741/1774), no qual consta todas as evidências que justificaram a glosa dos referidos créditos:

(...)

Após análise das notas fiscais de compras, e pesquisas aos Sistemas Corporativos da Receita Federal do Brasil, bem como do Sintegra, na internet, constatou-se que parte dos fornecedores encontram-se em situações irregulares, tais

como: empresa inexistente de fato, empresa inativa, empresa não cadastrada na Secretaria da Fazenda do Estado (não habilitada no Sintegra), empresa omissa na entrega de declarações, etc.

Diante de tal situação, foram **realizadas diligências em várias empresas fornecedoras, sendo que o resultado da maioria delas foi a constatação de inexistência de fato, com Representação Fiscal propondo a Inaptidão das mesmas**. As empresas que se encontram nesta situação estão relacionadas abaixo:

(...)

Tal fato demonstra que a fiscalização somente emitiu os ADE DE INAPTIDÃO após comprovar a inexistência das pessoas jurídicas, ou seja, ditos atos declaratórios não foram o ponto de partida para a glosa. Seguimos com mais excertos do TVF:

(...)

No decorrer da ação fiscal, foram analisados pagamentos relativos às notas fiscais de fornecimento de couro das empresas acima à empresa fiscalizada. **Foram constatados diversos pagamentos realizados a terceiras pessoas**, através de autorização do fornecedor por via de "Cessão de Crédito". Ato contínuo, intimamos os beneficiários de tais pagamentos a confirmarem a relação comercial com a empresa "Vitapelli Ltda". As respostas às intimações foram, quase na totalidade, as mesmas, ou seja, **as pessoas intimadas não reconhecem qualquer relação comercial com a empresa "Vitapelli Ltda"**. Diante deste fato, fica descaracterizada a operação comercial amparada pelas notas fiscais. Anexamos cópias das intimações e respostas aos autos.

Posto isto, efetuamos as glosas de créditos do PIS/COFINS, referentes às aquisições das empresas supracitadas, visto que as mesmas nunca existiram de fato. Conseqüentemente, haverá lavratura de auto de infração para constituição dos créditos tributários, bem como representação fiscal para fins penais.

(...)

Também efetuamos glosas de créditos do PIS/COFINS referentes a aquisições de empresas representadas pela Delegacia Regional Tributária - 10 (Presidente Prudente), relacionadas através de Ofício proveniente do Delegado Regional Tributário. As empresas, bem como os motivos para a glosa, estão relacionadas abaixo:

a) Frigorífico São Matheus, nome fantasia da empresa CARD ALIMENTOS LTDA, CNPJ nº 02.987.722/0001-07. A data de início da situação é 03/10/2002. Os motivos descritos na representação são: **Simulação da existência do estabelecimento e Simulação da realização de operações comerciais. Portanto, pode-se concluir pela inexistência de fato da empresa a partir de 03/10/2002, glosando os créditos solicitados a partir desta data. Além disso, houve diligência à referida empresa**, conforme item 10.1.

b) Comércio e Transportes Castelo de Serpa Ltda, CNPJ nº 04.842.983/0001-64. **O motivo da representação é a inidoneidade de documentos fiscais. No presente caso, a empresa estava na condição "não habilitada" no Sintegra desde 11/03/1999. Portanto, não estava autorizada a emitir notas fiscais a partir**

da data em tela. A glosa dos créditos deverá ocorrer a partir das notas fiscais emitidas posteriormente à data em questão.

(...)

A empresa Vitapelli Ltda em vez de efetuar pagamento diretamente ao fornecedor- efetuou pagamentos para outras empresas através de Cessão de Créditos a terceiros com autorização do fornecedor. Para subsidiar a fiscalização foram selecionadas, por amostragem, algumas empresas abaixo relacionadas, que receberam tais créditos, e estas foram intimadas a responderem alguns quesitos, conforme abaixo, in verbis:

(...)

Após esse trecho segue o relato da investigação em diversos cessionários de crédito e não se conseguiu comprovar a operação de pagamento. Os que a fiscalização obteve êxito em encontrá-los, todos negaram relação negocial com o contribuinte. Alguns que não foram encontrados comprovou-se que sequer tinham movimentação bancária no período como no exemplo a seguir:

(...)

11.2. Fábio Benvindo Freitas Maia

A pesquisa no sistema Dossiê Integrado da SRF **revela que a referida empresa não apresentou nenhuma movimentação financeira nos anos-calendário de 2002, 2003, 2004 e 2005,** e apresentou DIPJ na condição de "INATIVA" nos anos-calendário de 2002 a 2005.

(...)

Em conclusão, a razão principal das glosas não foi em decorrência de procedimentos formais nos quais a inexistência da relação comercial dá-se por presunção, como são os casos decorrentes da simples existência de atos declaratórios de inaptidão da pessoa jurídica. Ao contrário, como visto, a fiscalização efetuou um minucioso trabalho de investigação e demonstrou a inexistência de relação negocial entre o contribuinte e vários de seus supostos fornecedores. Tal fato, afasta todo o argumento do voto vencido e do contribuinte de que as glosas só poderiam realizar-se a partir da data de emissão dos atos declaratórios de inaptidão das pessoas jurídicas.

Cumpre destacar que o contribuinte teve todo direito de defesa, com apresentação de impugnação, recurso voluntário e agora o presente recurso especial. Poderia ter se dedicado mais a desconstruir as provas da fiscalização, comprovando de forma inequívoca a regularidade de seus créditos. Porém não obteve sucesso e tenta afastar as glosas utilizando, a

meu ver, indevidamente, com apego a aspectos meramente formais, o que foi decidido pelo STJ no julgamento do REsp 1148444, definitivamente não aplicável ao presente caso.

Além de tudo o que já foi exposto, é importante ressaltar que estamos diante de um pedido de ressarcimento decorrentes de créditos de PIS e Cofins, no qual cumpre ao contribuinte, de maneira inequívoca, comprovar a certeza e liquidez do seu direito creditório, nos termos do art. 170 do CTN, abaixo transcrito:

*Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, **autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos**, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.*

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

Assinado digitalmente
Andrada Márcio Canuto Natal