



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

Processo n° 10835.720204/2010-81
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-004.970 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de março de 2018
Matéria PIS Ressarcimento
Recorrente VITAPELLI LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

GLOSA. CUSTOS OU DESPESAS. SOCIEDADE EMPRESÁRIA INAPTA. PAGAMENTO. COMPROVAÇÃO.

Cabível o indeferimento de crédito decorrente de aquisições de mercadorias de empresas declaradas inaptas se inexistir efetiva demonstração, por meio de documentação hábil, de que o adquirente dos bens, direitos, mercadorias ou tomador do serviço efetuou o pagamento e recebeu os respectivos bens.

RECEITA BRUTA. CONCEITO. DESCONTOS OBTIDOS. REDUÇÃO DE PASSIVO.

Os abatimentos sobre compras importam para o devedor acréscimo patrimonial, caracterizando-se como receitas operacionais, cujo valor deve ser computado na base de cálculo do PIS apurado no regime não cumulativo.

CESSÃO DE CRÉDITO. NEGÓCIO JURÍDICO. NÃO COMPROVAÇÃO

Para ter eficácia perante terceiros, a cessão de crédito deve estar embasada em contrato público, ou particular que atenda aos requisitos da legislação civil, em ambos casos devidamente lançado no Registro de Títulos e Documentos.

MÚTUO ENTRE DIRETOR E EMPRESA PARA PAGAMENTO DE TÍTULOS DE CRÉDITO. ENDOSSO DE CHEQUES DO FORNECEDOR PARA TERCEIROS. NECESSIDADE DE PROVA DE PAGAMENTO NO CASO DE FORNECEDOR REGULAR.

Não tendo a Recorrente feito prova das operações financeiras com documentos hábeis, nem demonstrado inequivocamente a origem dos recursos para a quitação das duplicatas, deve ser mantida a glosa das compras.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido quando não formulado nos termos da legislação ou quando desnecessário e prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou, ainda, se o processo contiver todos os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordaram os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Carlos Augusto Daniel Neto (Relator), Diego Diniz Ribeiro, Thais De Laurentiis Galkowicz e Rodolfo Tsuboi (Suplente convocado), que davam provimento parcial ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Pedro Sousa Bispo.

Assinado Digitalmente

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente.

Assinado Digitalmente

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo-Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire (Presidente), Carlos Augusto Daniel Neto, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Pedro Sousa Bispo e Rodolfo Tsuboi (Suplente convocado). Ausente a Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne.

Relatório

Por bem relatar o feito, utilizarei de trechos do relatório fiscal da decisão recorrida.

Trata-se de processo formalizado para o tratamento manual do Pedido de Ressarcimento – **PER nº 36791.64015.300709.1.1.09-6360**, anexado às fls. 10 a 13, referente a crédito da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) Não-Cumulativa - Exportação relativo ao 2º trimestre de 2009. Vinculadas ao crédito pleiteado, a interessada transmitiu as Declarações de Compensação – DCOMP abaixo relacionadas, informando a compensação de débitos próprios discriminados em planilha dos autos.

O **Termo de Verificação e Conclusão Fiscal** explicou os procedimentos e critérios adotados para a consideração (ou não) dos créditos objeto deste PER e para a apuração do valor a ser ressarcido, e veio acompanhado dos seguintes anexos:

□ ANEXO I: Remissão de dívida referente a aquisição de insumos – descontos obtidos. Este anexo inclui, separada por fornecedor, documentação referente aos descontos aleatórios obtidos.

□ ANEXO II: Glosa efetuada em função da cessão de crédito (fls. 1214/1218). Este anexo inclui, separada por fornecedor, documentação referente aos pagamentos efetuados a terceiros via cessão de crédito.

□ ANEXO III: Operações de mútuo com o diretor administrativo da Vitapelli (fls. 1219/1225). Este anexo inclui, separada por fornecedor, documentação referente aos pagamentos efetuados com suprimento de recursos do diretor administrativo.

□ ANEXO IV: Operações de transporte com veículos incompatíveis ou sem registro. Este anexo inclui, separada por fornecedor, documentação referente às operações não comprovadas.

□ ANEXO V: Glosa situação irregular do fornecedor. Este anexo inclui, separada por fornecedor, documentação referente às operações não comprovadas.

Ao final, propôs o reconhecimento parcial do direito creditório pretendido, no que foi acompanhado pelo Despacho decisório exarado pela DRF/Presidente Prudente.

Regularmente cientificada do resultado, a interessada protocolou sua **Manifestação de Inconformidade**, que veio acompanhada dos documentos, alegando em síntese:

□ que quanto ao item “1 – Dos supostos descontos aleatórios obtidos junto aos fornecedores de couros. (item 3.1 – Relatório Fiscal) [...] é comum na atividade da Manifestante a ocorrência de inconformidades relacionadas à sua matéria prima principal, ou seja, o couro verde, salgado ou salmorado” e que “Algumas dessas inconformidades só aparecem após iniciado o processo industrial, sendo um dos motivos pelo qual os descontos não são imediatos ao recebimento da mercadoria [...] somente se resolvendo meses após, de forma cumulativa, resultando nos casos de descontos superiores relatados pela fiscalização”;

□ que “Quanto aos ‘abatimentos s/ compras’, são descontos concedidos após a entrega da mercadoria” e que “embora tenha sido registrado em conta de Receitas Financeiras, não se trata de receitas [...] não podendo servir de base para a exigência de contribuição ao PIS/PASEP e COFINS”;

□ que “não há que se falar em insubsistência passiva, não se aplicando as soluções de consulta colacionadas pela fiscalização” e que “Quanto ao ‘Perguntas e Respostas’ do IRPJ, trata-se de questão diversa da aqui tratada, pois se referem a vendas canceladas, enquanto aqui tratamos de descontos ou abatimentos nas compras”;

□ que “tenta a d. fiscalização fazer uso de Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 750/1993, que teve sua redação atualizada pela Resolução nº 1111/2007 e Resolução nº 1282/2010” que “o Apêndice II nada mais é que, uma interpretação do que era veiculado na Resolução nº 750/1993 do CFC, antes das alterações promovidas pela Resolução nº 1282/2010” e que “Com a nova redação [...] já não se pode atribuir validade aquele Apêndice II, pois, se refere a algo que não mais existe”;

□ que com relação ao item “**2 – Dos Pagamentos Efetuados a Terceiros em Decorrência de Cessão de Crédito. (item 3.2 – Relatório Fiscal)** [...] Em que pese todo o zelo do senhor fiscal nessa parte também não merece prosperar o entendimento aqui levado a efeito”;

□ que “A cessão de créditos está disciplinada no art. 286 e 290 do novel Código Civil” e que “partindo do pressuposto de um negócio jurídico perfeito, onde houve o contrato de compra e venda e a tradição da mercadoria, o direito creditício decorrente dessa operação mercantil pode ser transferido pelo credor a quem bem lhes aprouver”;

□ que “A única ressalva que se apresenta, é a necessidade de notificação ao devedor, conforme previsto no art. 290 do Código Civil. Cumprida essa exigência legal, conforme cartas de cessão de crédito apresentadas, juntamente com a quitação das respectivas obrigações, configura-se aí o negócio jurídico perfeito e acabado”;

□ que “Nesse entendimento, as cartas de cessão de crédito com firmas reconhecidas em cartório são mais que suficientes para comprovar tal relação jurídica e notificação ao devedor/manifestante, não cabendo ao fisco qualquer questionamento nesse sentido”;

□ que “Portanto, é totalmente descabida a exigência de comprovação da relação jurídica entre o fornecedor-cedente e beneficiário-cessionário, porque, aqueles, não estão obrigados a prestar contas de suas atividades comerciais para a ora manifestante”;

□ que quanto ao item “**3 – Dos Contratos de Mútuo com o Diretor Administrativo da Vitapelli. (item 3.3 – Relatório Fiscal)** [...] é comum o suprimento de recursos financeiros pelos sócios, especialmente no caso do Diretor Administrativo que é sócio majoritário da empresa, nada havendo de anormal nessa situação”;

□ que “... conforme dito pela fiscalização a manifestante apresentou contrato de mútuo e cópia dos cheques endossados, não comprovando o efetivo pagamento dos fornecedores” e que “... se foram apresentados os cheques endossados pelos fornecedores e que estavam em poder de terceiros, é porque a relação jurídica entre Vitapelli x fornecedores estava extinta, ainda que os cheques fossem pós-datados”;

□ que com relação ao item “**4 – Dos Veículos Incompatíveis para o Transporte de Carga. (item 3.4 – Relatório Fiscal)** [...] Não existem veículos incompatíveis com o transporte das mercadorias como quer fazer crer o fisco, as supostas divergências decorrem de visíveis erros na anotação dos dados dos veículos. Para espantar de vez as dúvidas colacionamos abaixo os dados corretos dos veículos e juntamos consulta ao Sistema Renavam”;

□ que quanto ao item “**5 – Empresas cujas Notas Fiscais foram glosadas** [...] O fato de essas empresas ter apresentado suas Declarações obrigatórias na condição de Inativa, ou mesmo, não apresentado-as, longe de afastar a veracidade e efetividade das operações entabuladas com esses fornecedores, demonstram a ineficiência do órgão fiscalizador”;

□ que com relação ao item “**6 – Da boa fé da Manifestante** [...] Nos casos de apropriação de custos de produção acobertado por documentação fiscal considerada inidônea pela fiscalização, o entendimento manifestado pelo Conselho de Contribuintes é que em se tratando de compras efetivamente comprovadas por contribuinte de boa-fé, descabe a glosa dos respectivos custos”;

□ que “... atestam à ocorrência/veracidade da operação os seguintes documentos, que já foram juntados aos autos pela fiscalização: (a) as cópias dos

depósitos bancários, que comprovam o pagamento das aquisições das peles de bovinos dos Fornecedores posteriormente declarados inidôneo; **(b)** ‘tickets de pesagem’ que comprovam o recebimento das mercadorias; e **(c)** RPAs que comprovam o transporte das mercadorias e; **(d)** controles de descarregamento”;

□ que quanto ao item **‘7 – Do Princípio da Verdade Material** [...] além de analisar as provas juntadas pelas partes no processo administrativo tributário, o Fisco também tem o dever de buscar elementos que comprovem aquilo que realmente aconteceu”;

□ que comrelação ao item **“8 – Da Publicidade da Declaração de ‘Inapta’ e ‘não habilitada’ dos Fornecedores** [...] somente após a conclusão desses processos pelo Fisco é que a condição de ‘inapta’ ou ‘não habilitada’ desses fornecedores, foi disponibilizada para consulta pública no site da Receita Federal do Brasil e no SINTEGRA, ou seja, até então não era possível que qualquer contribuinte soubesse da inidoneidade da referida Empresa”;

□ que quanto ao item **‘IV – DA CORREÇÃO PELA TAXA SELIC** [...] nas relações com o Fisco, o contribuinte deve dispor tanto de ressarcimentos quanto de restituições atualizadas pelos mesmos índices utilizados pela Receita Federal do Brasil quando da constituição do crédito tributário”;

Ao final, requer que sejam acolhidas as razões de fato e de direito apresentadas, e protesta pelo aditamento da manifestação de inconformidade e a realização de perícia contábil.

A DRJ julgou sua manifestação de inconformidade parcialmente procedente, revertendo somente a glosa relativa ao ANEXO IV - Operações de transporte com veículos incompatíveis ou sem registro.

Irresignado, apresentou o Contribuinte Recurso Voluntário, no qual pugna:

I) Que se aplique o Acórdão proferido no PAF nº 10835.721527/2012-54 às glosas relativas às aquisições de insumos de empresas consideradas pela fiscalização como inaptas, relativamente aos fornecedores: a) J A Comércio de Couros Ltda; b) José de Carvalho Lima Júnior e Reginaldo Carvalho Siqueira ME; c) Simental Comércio de Couros;

II) Em relação às glosas relativas às fornecedoras Maria Lúcia da Silva Madeireira e Amarildo Gobes dos Santos ME, remete à planilha-guia anexada, que articula as provas documentais presentes no processo e comprova a ocorrência dos negócios.

III) Que os descontos glosados são, em rigor, abatimentos sobre as compras, reiterando o que fora dito na manifestação de inconformidade.

IV) Que os contratos de mútuo com o Diretor Administrativo da Recorrente não são irregulares, mas sim prática usual e remete ao caso do Frigorífico Angelelli Ltda, para afirmar que as duplicatas fazem prova do efetivo pagamento.

V) Que se aplique a taxa SELIC ao crédito objeto do pedido de ressarcimento.

VI) Requer a produção de prova pericial.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Antes de passar à análise das razões do Recurso Voluntário, na ordem em que foram aduzidas naquela peça, cabe frisar que a Recorrente juntou planilha, construída à partir de documentação acostada ao processo administrativo, que vincula as Notas Fiscais de Entrada ao fornecedor (com número da folha respectiva), indicando a data do registro no Livro Registro de Entrada (LRE, também com a folha em que se encontra), à respectiva entrada no Livro Razão e a forma, data e dados do pagamento (com indicação da folha respectiva). Tal planilha está em fl. 19562 e ss.

1) Das glosas de créditos relativos às aquisições de fornecedores considerados inaptos pela fiscalização.

Pugna inicialmente, o Contribuinte, pela aplicação do decidido no Acórdão CARF nº 1102-001.075, julgado pela 1ª Seção e relativo ao efeito das presentes glosas na apuração do IRPJ e CSLL da Recorrente, nos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, no qual foi dado parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer a validade de certas operações.

Conquanto concorde que é incoerente que as mesmas operações possam receber tratamento contraditório ao serem julgadas por turmas em sessões distintas do CARF, o Acórdão que se pretende aplicar sequer é definitivo, pendente atualmente de análise no âmbito da 1ª CSRF, cabendo aqui a análise específica do mérito das glosas.

Parte das glosas de créditos pleiteados pelo contribuinte no trimestre respectivo do ano-calendário de 2009, referentes à aquisição de couro bovino junto aos diversos fornecedores indicados no termo de verificação fiscal, foi glosada pelo auditor sob o argumento de que essas aquisições efetivamente não ocorreram, conforme, segundo ele, comprovam os elementos acostados aos autos.

Em seu recurso voluntário a interessada alega que as operações efetivamente ocorreram e foram pagas, devendo serem mantidos os efeitos tributários dos negócios, conforme decidido pelo STJ nos autos do REsp 1.148.444-MG.

Sobre a aquisição de empresas declaradas inaptas a lei nº 9.430/96 a partir do art. 80 estabeleceu as diretrizes sobre “empresa inidônea” e define em seu art. 82 “*caput*” que não produzirá efeitos em favor de terceiros os documentos expedidos por pessoas jurídicas inaptas, *in verbis*:

Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.

Analisemos especificamente os fornecedores, adotando como metodologia o cotejo entre o Anexo 5 do Termo de Verificação Fiscal e a Planilha entregue pelo Contribuinte, articulando as provas dos autos.

Além disso, ressalte-se que as glosas referentes a todas as fornecedoras, com exceção da **Maria Lúcia da Silva Madeireira e Amarildo Gobes dos Santos - ME** foram revertidas no âmbito do Acórdão CARF nº 1102-001.075.

a) J A Comércio de Couros Ltda

A fiscalização aduziu que esta empresa não se encontra no endereço indicado no sistema da RFB, e que a mesma se encontra como "não habilitado" no SINTEGRA em pesquisa datada de 16/04/2009.

Por outro lado, compulsando a planilha juntada pelo contribuinte e as telas de pesquisa junto ao SINTEGRA, se verifica que esta empresa estava "**habilitada**" em consultas de 29/04/2009 até 08/12/2009, abrangendo todo as operações realizadas durante o período habilitado.

Com a devida vênia, trata-se apenas de indício de inexistência, que teria de ser melhor depurados e analisados pelo fisco para dar lastro à autuação. Não se pode simplesmente concordar com a alegação fiscal de que o simples fato da empresa não estar localizada no endereço indicado à RFB seria prova de que ela **nunca** existiu.

Verifica-se nos autos que a empresa era habilitada no SINTEGRA, há provas do transporte e entrega dos bens, há comprovação do pagamento, há registro contábil da entrada dos bens adquiridos, perfazendo todas as condições necessárias para o aproveitamento o crédito de PIS/Cofins.

Desse modo, voto por reverter a glosa dos créditos desse fornecedor.

b) José de Carvalho Lima Júnior e Reginaldo de Carvalho Siqueira ME

O motivo da glosa das aquisições do Sr. José de Carvalho Lima Júnior foi a constatação do seu falecimento em 03/01/2009, e que, por ser este empresário individual, a sua morte acarretaria a extinção da empresa.

Por outro lado, a Recorrente alega que não foi lavrado qualquer certidão de óbito, de modo que não há publicidade do falecimento do empresário e, além disso, a própria fiscalização reconhece ser fato comprovado, constatado pelo fisco estadual de Minas Gerais, que o Sr. Reginaldo de Carvalho afigura-se como sucessor econômico de fato do Sr. José de Carvalho, prosseguindo nas suas atividades econômicas, tendo em vista: (i) o mesmo endereço e atividade; (ii) os mesmos fornecedores e clientes; (iii) o parentesco entre ambos; (iv) notas fiscais preenchidas pelo mesmo punho:

d) *Por fim, o fisco estadual de Minas Gerais constatou que o Sr. Reginaldo de Carvalho em tudo afigura-se sucessor econômico de fato do Sr. José de Carvalho Lima Júnior, cujo falecimento, em 03/01/2009, fora constatado em seu jazigo, sem que haja sido obtida sua certidão de óbito . Ressalte-se que o Sr. Reginaldo possuía procuração do de cujus, documento que, a despeito de ter seus efeitos cessados com a*

morte do mandante, nos termos do artigo 682, inciso II, do atual Código Civil, pode ter sido utilizado indevidamente, tendo em vista a existência de operações financeiras post mortem diante da ausência de autorização judicial averbada no registro de comércio para a continuidade dos negócios em nome do falecido.

Ora, em primeiro lugar, há que se verificar que em tudo o Sr. Reginaldo manteve a aparência de higidez da operação, inclusive da sucessão empresarial, não havendo qualquer prova nos autos de má-fé, seja objetiva, seja subjetiva, da Recorrente - o que por si já atrai a aplicação da **teoria da aparência** para a proteção jurídica dos negócios realizados. Todavia, uma vez comprovado a transferência da mercadoria e o pagamento do preço, torna-se desprocurada a discussão sobre a validade do negócio, como determinado expressamente por art. 118, I do CTN:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

Novamente, verifica-se nos autos provas de todos os elementos aptos a autorizar a manutenção do crédito, independentemente da validade jurídica do negócio, visto que se comprovou o pagamento e a transferência dos bens.

Frise-se: não se está dizendo aqui que as operações eram juridicamente válidas - mas da invalidade delas não se pode depreender diretamente a inidoneidade dos documentos emitidos, especialmente para fins de aproveitamento dos créditos. Ao invés de demonstrar que a empresa não vendia couro, a diligência fiscal serviu para deixar absolutamente claro que a empresa trabalhava essencialmente com isso, fornecendo quase 100% do seu estoque de couros à Vitapelli Ltda, e sendo pago através de cheque ou por meio de duplicata descontada em banco.

Em relação ao Reginaldo de Carvalho Siqueira - ME, a fiscalização glosou os créditos sob os seguintes fundamentos: i) o empresário individual não tinha capacidade econômica para gerir os negócios, conforme DIRPF/2010; ii) a empresa escriturou notas fiscais de entrada emitidas por fornecedores declarados inexistentes pelos Fiscos Estaduais, e há indícios de notas fiscais de entrada frias, pois teriam sido emitidas pelo mesmo punho escritor responsável pelo preenchimento dos documentos fiscais de saída; c) nos extratos bancários da empresa inexistem os depósitos de cheques emitidas pela Vitapelli Ltda.

Quanto à ausência de depósitos dos cheques emitidos pela Vitapelli Ltda, tal fato é absolutamente cediço, visto que a própria fiscalização reconheceu que é comum nesse ambiente de negócios a cessão de créditos por parte dos fornecedores. O simples fato da inexistência de depósitos dos cheques resta enfraquecido, enquanto indício da ausência de pagamento, em razão dessas circunstâncias específicas. O que há nos autos, isso sim, são cheques correspondente aos valores pagos informados, referentes às notas fiscais de aquisição junto a esse fornecedor.

Ora, tampouco há que se imputar à Recorrente qualquer tipo de ônus ou sanção relacionado a irregularidades que a fornecedora possa ter cometido junto àquelas que lhe forneciam bens - haja vista que não há efetivamente provas nos autos, mas simplesmente suspeitas do órgão de fiscalização. A relação da fornecedora com a Recorrente é um degrau acima, e não pode ser afetada por esses indícios salvo no caso de se comprovar que esse fornecedor seria uma pessoa jurídica simulada - ***o que não está comprovado nos autos.***

Além disso, a empresa se encontrava "habilitada" no Sintegra, durante o período dos negócios realizados, o que reforça a boa-fé da Recorrente nas suas operações e corrobora a manutenção do crédito. Se os fiscos estaduais tinham plena certeza da ocorrência de irregularidades junto a este fornecedor, que tomassem medidas voltadas à declaração de sua inaptidão e sua inabilitação no Sintegra, o que não foi realizado anteriormente às operações analisadas.

Ademais, não consta nos autos nenhum indício de que a recorrente tivesse, ou devesse ter, conhecimento da irregular interposição de pessoa/sucessão fraudulenta. Do ponto de vista da recorrente, portanto, entendo que o quanto trazido aos autos a coloca, *em relação aos dois citados fornecedores*, na condição do adquirente de boa-fé a que alude a doutrina e a jurisprudência, pelo que não pode ser ela responsabilizada, neste caso, pelas irregularidades praticadas por seus fornecedores.

Desse modo, voto por reverter estas glosas..

c) Simental Comércio de Couros

A fiscalização glosou as aquisições dessa empresa em razão dos seguintes elementos: i) ***um dos sócios*** não tinha capacidade econômica para gerir o negócio e nem conhecimento das operações; ii) divergência entre os pedidos efetuados pela Vitapelli e os pagamentos efetuados ao fornecedor; iii) indícios de interposição entre a Simental e a empresa Império do Boi Indústria e Comércio Ltda.

Neste caso, aderimos integralmente às conclusões do relator do Acórdão CARF nº 1102-001.075, pelo que reproduzimos abaixo suas considerações:

Da análise das peças constantes dos autos, relativas ao processo de inaptidão da empresa Simental, restou claro para este relator que a pessoa jurídica de fato não possuía patrimônio e capacidade operacional condizente com as vendas que disse ter efetuado à recorrente, pelo que são inidôneas as notas fiscais por ele emitidas.

Contudo, a mesma diligência apontou indícios de que a empresa atuaria como interposta pessoa do frigorífico que se localizava a menos de 200 metros do local. Nos autos há inclusive fotos do couro no que seriam as instalações da Simental, tiradas pelo fisco.

A exemplo de outros casos já aqui relatados, a despeito da inidoneidade do fornecedor e da documentação por ele emitida, não consta nos autos nenhum indício de que a recorrente tivesse, ou devesse ter, conhecimento dessas irregularidades.

Nos documentos trazidos aos autos pelo fisco, constam conhecimentos de transporte emitidos por terceiros, além de documentos internos da recorrente (relatórios de entrada, ocorrências no recebimento de couros, e “tickets de pesagem”, entre outros). E, com relação aos pagamentos, cópias dos documentos de controle interno da recorrente (“cópias de cheque”, nominais ao fornecedor e aos transportadores), bem como, em alguns casos, cópias efetivas dos cheques emitidos, também nominais ao fornecedor.

Diante destes elementos, entendo que o quanto trazido aos autos não afasta a condição da recorrente, em relação ao fornecedor ora em análise, de adquirente de boa-fé a que alude a doutrina e a jurisprudência, pelo que não pode ser ela responsabilizada, neste caso, pelas irregularidades por ele praticadas.

Apesar das irregularidades constatadas na empresa Simental, a documentação referida na planilha apresentada pela Recorrente deixa claro que a operação ocorreu efetivamente, não havendo qualquer indício de que a mesma tivesse ciência dos vícios apontados na empresa - que inclusive se encontrava habilitada junto ao SINTEGRA.

Quanto às divergências entre os valores das notas e os recebimentos, tal se dá em razão dos abatimentos que já foram elucidados pela Recorrente, não devendo causar espécie tais discrepâncias.

Desse modo, voto por reverter a glosa neste ponto.

d) Amarildo Gobes dos Santos ME e Maria de Lucia da Silva Madeireira

O relatório fiscal destacou as seguintes constatações, em síntese:

o empresário individual Amarildo Gobes dos Santos demonstrou não ter conhecimento de aspectos importantes dos negócios da empresa, desconhecendo o valor do seu capital social, os nomes de seus fornecedores de lenha, dos seus prestadores de serviços de transporte e demais ajudantes, bem como os valores mensais de compras e vendas;

o endereço da empresa (Rodovia Raposo Tavares s/n, Km 649, Presidente Epitácio/SP), não foi utilizado para o exercício da referida atividade comercial;

falta de escrituração dos documentos fiscais de saídas de mercadorias nos livros próprios;

falta de lastro de compra de mercadoria em quantidade suficiente para as vendas declaradas, no período de 02/2009 a 03/2010;

ausência de conta bancária para um empreendimento que teria realizado vendas de vários milhões;

Além disso, este fornecedor se encontrava "não habilitado" no SINTEGRA desde 2004, não estando apto a emitir notas fiscais e realizar operações mercantis normalmente. Mais ainda, se verificou que a empresa tinha montantes de gastos de compra muito inferiores ao valor das vendas, refletindo uma margem de lucro irreal.

O Fisco Estadual fez uma elaborada fiscalização para demonstrar que essa pessoa jurídica era simulada, não tinha existência real. Neste caso, há provas contundentes da

inaptação da empresa e a inidoneidade dos documentos por ela emitidos, além do fato da inabilitação no Sintegra fazer prova contra a boa-fé do contribuinte nesse ponto.

Frise-se também que nos autos não há prova nenhuma do recebimento das mercadorias (com exceção do Livro Registro de Entrada), constando apenas as notas fiscais e a "telas" do sistema de controle de negócios da Vitapelli Ltda., que informariam os pagamentos.

Já nos manifestamos em outras oportunidades que a aplicação do regime do art. 82, parágrafo único da Lei 9.430/96 pressupõe, antes de tudo, a efetiva existência da pessoa jurídica que tenha fornecido o bem cuja documentação foi tratada como inidônea para fins fiscais. É dizer, à partir da constatação da existência - a despeito de eventual inaptação - que irá se verificar se foi efetivamente realizado o pagamento e a mercadoria recebida.

A mesma situação é constatada quanto à **Maria Lucia da Silva Madeireira**, a qual foi constatada pela fiscalização como pessoa jurídica simulada, interposta pela Madeireira Santo Antônio, do Sr. Daniel Gobes dos Santos, que operava ambas, sendo a que a Sra Maria Lúcia da Silva sequer tinha conhecimento das atividades da empresa, somente assinando a procuração para o Sr. Daniel Gobes.

O mesmo raciocínio esgrimido anteriormente se aplica aqui: apesar da existência de entradas no Livro Registro, das notas fiscais e da tela do sistema de controle indicando a emissão de cheques para pagamento, tais elementos só se tornam relevantes à partir do momento que se constate a existência real da empresa, e não mero simulacro. Além disso, a não habilitação desta no SINTEGRA corrobora as razões da fiscalização, pela manutenção da glosa.

Assim, voto por manter estas glosas.

e) Conclusão Parcial

Desse modo, voto por reverter as glosas relativas às aquisições das fornecedoras indicadas, com exceção das aquisições das empresas **Amarildo Gobes dos Santos ME** e **Maria de Lucia da Silva Madeireira**.

II) Da inclusão na base de cálculo dos abatimentos sobre as compras - conceito de receita tributável para PIS/Cofins

A fiscalização apurou diferenças entre os valores efetivamente pagos aos fornecedores e os valores constantes nas Notas Fiscais apresentadas, o que foi justificado pelo Recorrente como **abatimentos sobre as compras**, concedidos pelos fornecedores em razão de inconformidades relacionadas ao couro verde, salgado ou salmorado.

Em razão dessas inconformidades, às vezes, serem constatadas apenas durante o processo industrial, os descontos são concedidos posteriormente à operação comercial, de forma cumulativa - relativamente às diversas aquisições de períodos anteriores.

A fiscalização, por sua vez, reconhece em tais descontos "um ato liberatório da credora em relação à devedora, que se coaduna com descontos independentes de qualquer condição", não devendo ser tratado como "receita financeira", mas como "receita - outros

resultados operacionais". Em razão disso, deu aos abatimentos o tratamento de perdão de dívida, para fins de inclusão desses valores na base de cálculo das contribuições sociais.

Sobre a possibilidade de inclusão ou não de valores relativos a perdão de dívida na base de cálculo do PIS/Cofins, este Colegiado se manifestou no Acórdão CARF nº 3402-004.002, no qual fui designado redator do voto vencedor, nos termos que serão reproduzidos abaixo.

Antes disso, todavia, é preciso fazer algumas colocações acerca dos fundamentos invocados no Termo de Verificação Fiscal e no Despacho Decisório.

Em primeiro lugar, fundamenta o tratamento jurídico do perdão de dívida com base na Decisão SRRF/6ª RF/DISIT Nº 297, de 21 de dezembro de 2000, cuja ementa é a seguinte:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ementa: INSUBSISTÊNCIA PASSIVA.

À baixa de valor registrado no passivo, por insubsistência da obrigação de pagar (insubsistência passiva) corresponde uma receita tributável, no momento desta baixa.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404/1976, art. 186, § 1º; IR/1999, art. 273, caput; Lei nº 7.689/1988, art. 2º; Lei Complementar nº 7/1970, art. 3º.

Sobre isto, três óbices distintos: i) em primeiro lugar, a presente decisão **não** se refere às contribuições sociais não cumulativas, mas sim a IRPJ, CSLL e PIS-Repique, não tendo aplicabilidade direta ao caso em tela; ii) em segundo lugar, o conceito de **insubsistência passiva** utilizada na decisão é absolutamente impróprio, pois em rigor ela se refere à variação **negativa** da Situação Líquida Patrimonial (SLP) em razão da diminuição do ativo da empresa - provavelmente a decisão quis se referir à **insubsistência do passivo**, figura diametralmente diversa; e iii) ainda que se refira à **insubsistência do passivo** - o que não o fez, pelo menos no jargão técnico-contábil -, essa variação afeta a SLP, daí a pertinência de tal dado para fins de IRPJ e CSLL, mas não necessariamente para as contribuições sociais sobre a receita.

A fiscalização tributária adotou, para fins de incidência tributária, o conceito contábil de receita veiculado, por exemplo, na Resolução CFC nº 1.374/2011, que qualificaria o "perdão de dívidas" como espécie de receita:

Reconhecimento de receitas

*4.47. A receita deve ser reconhecida **na demonstração do resultado** quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionado com aumento de ativo ou com diminuição de passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade. Isso significa, na prática, que o reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento nos ativos ou da **diminuição nos passivos** (por exemplo, o aumento líquido nos ativos originado da venda de bens e serviços ou o decréscimo do passivo originado do perdão de dívida a ser paga).*

De fato, a fiscalização apontou precisamente um dispositivo de pronunciamento do Conselho Federal de Contabilidade que se presta a definir a receita, mas olvidou em distinguir que se trata de um reconhecimento de receita "**na demonstração do**

resultado". Trata-se de um escopo específico e distinto do reconhecimento de receita para fins de tributação, como expressamente reconhecimento no item 8A do Pronunciamento CPC nº 30, *verbis*:

8A. A divulgação da receita na demonstração do resultado deve ser feita a partir das receitas conforme conceituadas neste Pronunciamento. A entidade deve fazer uso de outras contas de controle interno, como "Receita Bruta Tributável", para fins fiscais e outros.

Como se vê, cai por terra o fundamento contábil da autuação a partir do reconhecimento, pela própria contabilidade, da diversidade entre o conceito de receita para fins de demonstração de resultado e para fins de cálculo das contribuições sociais devidas - tratam-se de finalidades absolutamente distintas que demandam registros coerentes com seus próprios escopos.

Resta, ultrapassada a fronteira de um conceito contábil de receita, o enfrentamento de um conceito constitucional e legal de receita para fins de determinação da hipótese de incidência das contribuições sociais, bem como a delimitação de sua base de cálculo.

Em se tratando de um conceito utilizado pela Constituição Federal e com reflexos nos textos do artigo 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que determinam a incidência do PIS/Cofins não cumulativo sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, "*independentemente de sua denominação ou classificação contábil*".

Tal redação do dispositivo, como explica o Professor Marco Aurélio Greco, tem o condão de desatrelar da contabilidade o conceito de receita gerando dois efeitos opostos, mas complementares: de um lado, se contabilmente algo não está registrado como receita, mas tem essa natureza, as contribuições devem incidir; de outro lado, se algo está registrado contabilmente como receita, mas não tem essa natureza, não há incidência das contribuições. Outro não foi o entendimento do Órgão Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 606.107/RS, sujeito à sistemática de repercussão geral:

O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, "b", da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, "independentemente de sua denominação ou classificação contábil". Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação.

Como não poderia deixar de ser, não cabe - nem deve caber - ao Conselho Federal de Contabilidade ou aos demais órgãos definidores de regras contábeis a definição da hipótese de incidência dos tributos brasileiro, sob pena de subversão da sistemática normativa de delimitação de competência pela Constituição e definição da incidência pelas leis.

Sob uma perspectiva histórica, o que se pode constatar é a tentativa constante de União de estender a hipótese de incidência das contribuições sociais, esbarrando sempre no conceito constitucional de receita tributável e nas limitações legais. Tal levantamento é feito de forma extremamente competente pelo Conselheiro Antonio Carlos Atulim, em declaração de voto apresentada no Acórdão nº 3402-003.071, julgado em Maio de 2016, cujo conteúdo reproduzo abaixo:

Historicamente essas contribuições sempre incidiram sobre o faturamento, entendido como o produto da venda de mercadorias e da prestação de serviços.

A tentativa de a União incluir no rol de incidência das contribuições todas as receitas operacionais da pessoa jurídica tornou-se uma odisséia que teve início em julho de 1988, quando se pretendeu alterar a base de cálculo do PIS por meio da edição de dois decretos-leis.

O PIS foi instituído por meio da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, a qual previa que as empresas privadas passariam a contribuir para o fundo com duas parcelas, sendo uma com base na dedução do imposto de renda devido e outra com base no faturamento (arts. 1º e 3º).

Esse quadro legislativo se manteve até julho de 1988, quando foram editados os Decretos-Leis nº 2.445, de 29 de junho de 1988, e nº 2.449, de 21 de julho de 1988, por meio dos quais as contribuições mensais até então devidas sobre o faturamento, passariam a incidir sobre a receita operacional bruta (art. 1º, V, do Decreto-Lei nº 2.445/88).

A tentativa de a União ampliar a base de cálculo do PIS por essa via foi rechaçada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 148.754, por meio do qual o Tribunal declarou a inconstitucionalidade formal dos Decretos-Leis nº 2.445 e 2.449, ambos de 1988.

Relativamente ao financiamento da Seguridade Social, a odisséia teve início com a instituição do Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, por meio da edição do Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, quando foi criada uma contribuição devida pelas empresas equivalente a 0,5% (cinco décimos por cento) do faturamento (art 1º, § 1º).

Sobreveio então a Constituição Federal de 1988 e com o passar dos anos a alíquota inicial de 0,5% do FINSOCIAL foi sendo elevada ao mesmo tempo em que foi criada a Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988).

Houve contestação judicial por parte dos contribuintes e o Supremo Tribunal Federal mais uma vez foi chamado a intervir. No julgamento do RE nº 150.764, o Tribunal manteve a cobrança do FINSOCIAL com a configuração existente na data da promulgação da CF/88, declarando inconstitucionais as majorações procedidas em sua alíquota após o advento da nova ordem constitucional.

Diante da inviabilidade do aumento da contribuição ao FINSOCIAL, foi editada a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, por meio da qual foi revogado o FINSOCIAL, instituindo-se a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com alíquota de 2% incidente sobre o faturamento (art. 2º).

Esse quadro legislativo se manteve até a edição da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, por meio da qual a União mais uma vez tentou ampliar as bases de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS redefinindo o conceito de faturamento (art. 3º, § 1º).

E mais uma vez a União viu sua tentativa frustrada, pois por meio do RE nº 390.840 o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98.

Desse breve retrospecto legislativo, resulta a comprovação da assertiva inicial deste voto, no sentido de que historicamente essas contribuições sempre incidiram sobre o faturamento e que a intenção da União, pelo menos a partir de 1988, sempre foi ampliar o campo de incidência para abarcar a receita operacional.

Todas as vezes em que a União tentou ampliar as bases de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS para alcançar as receitas operacionais das empresas, houve declaração de inconstitucionalidade da norma infraconstitucional.

Esse quadro mudou com o advento da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, por meio do qual foi alterado o texto do art. 195, I, "b" da CF/88, que passou a prever a incidência das contribuições destinadas ao custeio da seguridade social sobre a "receita ou o faturamento".

A partir dessa alteração constitucional, passou a existir permissão para que o legislador incluisse nas bases de cálculo das contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, pois o texto constitucional utilizou o vocábulo "receita" sem nenhuma qualificação ou limitação.

Com lastro nessa alteração constitucional, foram editadas as Medidas Provisórias nº 66, de 2002 e 135, de 2003, que resultaram na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, respectivamente, que nas suas redações originais definiram as bases de cálculo das contribuições nos seguintes termos:

Lei nº 10.637:

" Art. 1ª Contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador **o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.**

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

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

(...)"

Lei nº 10.833

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

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

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

(...)"

A primeira leitura desses dispositivos legais aparentemente autoriza a pretensão fiscal de incluir a na base de cálculo das contribuições qualquer tipo de receita, seja ela operacional ou não operacional.

Mas embora exista autorização na constituição para a tributação da "receita" em geral, o legislador não se valeu dessa faculdade, pois não só vinculou "a totalidade das receitas" ao termo "faturamento", mas também excluiu expressamente da incidência as receitas não operacionais nos parágrafos 3º dos arts. 1º dessas duas leis.

Nas cabeças dos arts. 1º de ambas as leis, a menção ao termo "faturamento", limita a amplitude do "total das receitas auferidas" ao total das receitas operacionais, uma vez que as receitas não-operacionais não se identificam com faturamento, já que não decorrem da execução do objeto social da pessoa jurídica.

Tal afirmação parece ser confirmada pelos parágrafos 3º dos dois dispositivos citados, que se encarregaram de excluir da incidência das contribuições as receitas não operacionais, nos seguintes termos:

Lei 10.637/2002:

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

I a IV - omissis...

V- referentes a:

a) vendas canceladas ou aos descontos incondicionais concedidos;

b) 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.

VI- não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (incluído pela Lei nº 10.684/2003)

Lei nº 10.833/2003:

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

I- omissis

II- não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III e IV- omissis

V- referentes a:

a) omissis

b) 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.

(...)"

Ao contrário do entendimento de alguns, **esse rol de exclusões das receitas não operacionais não é exaustivo**, pois o legislador, no momento da elaboração da norma, não tem condições de prever todas as hipóteses de receitas não operacionais que podem se apresentar no mundo real.

Tanto isso é verdade que com o advento da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, houve alteração na técnica de redação dos artigos 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, pois ao mesmo tempo em que o legislador especificou e limitou a incidência às receitas estabelecidas no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e no art. 183, VIII da Lei nº 6.404/76, houve ampliação do rol de exclusões de receitas não-operacionais das bases de cálculo, fato que comprova que o rol de exclusões anteriormente existente não era exaustivo. Se fosse exaustivo, não seria necessário e nem logicamente possível que uma lei posterior viesse a ampliá-lo.

Assim, se historicamente o legislador nunca pretendeu incluir as receitas não operacionais nas bases de cálculo do PIS e COFINS e se existe previsão expressa de exclusão dessas receitas nas leis que instituíram as contribuições não cumulativas, é incabível a pretensão da fiscalização tributá-las.

Com razão o Ilustre Conselheiro retrocitado. A legislação do PIS/Cofins não cumulativo vigente à época da concessão dos abatimentos previa em seu artigo 1º o seguinte:

*Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o **faturamento mensal**, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

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

Tal dispositivo enseja uma leitura conjunta com o art. 12 do Decreto-Lei 1.598/77, que definia expressamente o conceito de faturamento mensal e receita bruta, nos seguintes termos:

Art 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

Não se está diante, no presente caso, de receita bruta decorrente da venda de bens e serviços, caracterizado pela legislação de regência como o conjunto de fatos aptos a configurar a incidência do PIS e da Cofins. É preciso mais do que simples "ganho" para que se configura receita tributável, como também consignou o STF, no mesmo REx 606.107/RS:

*Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o **ingresso financeiro** que se **integra no patrimônio** na condição de **elemento novo e positivo**, sem reservas ou condições. (grifo nosso)*

No caso em tela, resta claro que o *perdão de dívida* - considerando aqui o fundamento da fiscalização - nunca poderia ser tratado como receita para fins de tributação (apenas para fins de demonstração de resultado da empresa), por não configurar **ingresso**. Ele não se integra ao patrimônio de forma inaugural - não há aquisição de disponibilidade nova, mas apenas eliminação de um comprometimento patrimonial existente.

E mais, não se trata de uma distinção que estamos inaugurando aqui, mas sim de elemento de discrimen não apenas consagrado jurisprudencialmente como também pela própria legislação, que não se furtou, em diversas oportunidades, em deixar claro que a eliminação de um passivo, conquanto represente um ganho, não deve ingressar na base de cálculo do PIS e Cofins, como no artigo 1º, §3º, incisos V, "b", X e XII da Lei nº 10637/02:

Art. 1º (...)

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

*V - referentes a: b) 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 participações societárias, que tenham sido computados como receita;*

*X - de subvenções para investimento, **inclusive mediante isenção ou redução de impostos**, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;*

XII - relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas "a", "b", "c" e "e" do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977;

A lei é categórica: sempre que estiver ausente o elemento de ingresso financeiro, o "ganho" não pode se enquadrar na categoria de "receita tributável" - quando muito, no conceito de receita contábil para fins de demonstração do resultado.

Desse modo, não podem os valores reputados como "perdão de dívida" - ou mesmo que sejam abatimentos s/ compras - serem incluídos na base de cálculo do PIS/Cofins não cumulativo. Assim, **voto pela exclusão de tais valores da apuração.**

III) Da validade da cessão de créditos

A fiscalização entendeu por desconsiderar os pagamentos feitos pelo Recorrente a terceiros que não correspondiam aos fornecedores, em razão da existência de contratos de "cessão de crédito a terceiros com autorização do fornecedor", para desconsiderar os pagamentos feitos em relação aos negócios jurídicos realizados com os fornecedores.

O equívoco é total, neste ponto. A cessão de créditos é operação típica, descrita no art. 286 do Código Civil:

Art. 286. O credor pode ceder o seu crédito, se a isso não se opuser a natureza da obrigação, a lei, ou a convenção com o

devedor; a cláusula proibitiva da cessão não poderá ser oposta ao cessionário de boa-fé, se não constar do instrumento da obrigação.

Em primeiro lugar, o titular, proprietário, dos créditos que serão cedidos **NÃO** é a Vitapelli, mas sim os **FORNECEDORES** - que se tornaram credores do Recorrente após o fornecimento de matérias-primas mediante contraprestação (ou promessa de contraprestação). **Portanto, que cede o crédito não é a Vitapelli, mas sim o fornecedor.**

Assim, a cessão de crédito, como já foi dito anteriormente, é uma relação negocial entre o fornecedor - credor da Vitapelli - e uma terceira pessoa - que não tem qualquer relação necessária com a Vitapelli -, cujos efeitos somente poderão ser opostos ao devedor (o Recorrente) mediante notificação deste, nos termos do art. 290 do CC/02 (*Art. 290. A cessão do crédito não tem eficácia em relação ao devedor, senão quando a este notificada; mas por notificado se tem o devedor que, em escrito público ou particular, se declarou ciente da cessão feita.*).

O que a cessão de crédito opera é apenas o efeito translativo na posição creditória da relação jurídica decorrente do negócio realizado originalmente entre a Vitapelli e seus fornecedores. Ora, se é reconhecido pela própria fiscalização que os pagamentos foram feitos aos terceiros cessionários dos créditos dos fornecedores, a relação jurídica creditória decorrente dos negócios jurídicos de aquisição de matérias-primas que estarão sendo extintas por esses pagamentos - pois o cessionário subroga-se na posição do fornecedor, como credor da Vitapelli.

Como bem colocado pela Recorrente, não há que se confundir a cessão de créditos relativos à operação de compra e venda, com a operação de compra e venda em si, pois é nesta que se funda o direito aos créditos, conforme a legislação. São três momentos distintos: i) a compra e venda (Vitapelli e fornecedor); ii) a cessão dos créditos (fornecedor e terceiros); e iii) o pagamento das compras (Vitapelli e terceiros).

Ainda se aduziu, na decisão recorrida, que segundo o art. 288 do CC/02, "*É ineficaz, em relação a terceiros, a transmissão de um crédito, se não celebrar-se mediante instrumento público, ou instrumento particular revestido das solenidades do § 1º do art. 654*". Ora, o Fisco não é terceiro interessado na cessão de créditos, mas apenas na ocorrência do pagamento relativo ao negócio jurídico, de modo que o negócio foi celebrado mediante instrumento particular com assinaturas devidamente reconhecidas em cartórios, garantindo a validade da operação de cessão e a sua oponibilidade ao devedor (Vitapelli).

O terceiros a que se refere a legislação são aqueles que tenham interesses patrimoniais em bens e direitos dos envolvidos na operação de cessão de crédito - especificamente o cedente e o cessionário - como forma de proteger terceiros, por exemplo, da dilapidação patrimonial para frustrar obrigações privadas existentes - absolutamente nada tem a ver com a verificação da ocorrência ou não dos negócios jurídicos de aquisição de matérias-primas entre os fornecedores e o Recorrente.

Pelo contrário, ao atestar a ocorrência dos pagamentos feitos pela Vitapelli aos cessionários, a Fiscalização confirma a ocorrência da condição necessária para afastar a inidoneidade dos documentos, conforme art. 82, parágrafo único da Lei 9.430/96:

Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços **comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.***

É dizer, a própria Fiscalização confirmou o pagamento as obrigações oriundas do fornecimento de matéria-prima.

Desse modo, há que se reconhecer a validade das operações de cessão de crédito realizadas pelos fornecedores, que impactaram na comprovação do pagamento do preço respectivo das matérias-primas adquiridas, o que, conjuntamente ao Livro de Registro de Entradas do período analisado, bem como os *tickets de pesagem* e demais documentos que atestem o transporte e recebimento das mercadorias, servem para comprovar a ocorrência do negócio e para afastar a inidoneidade das notas fiscais.

Assim, voto por reverter as glosas referentes aos pagamentos de terceiros cessionários de créditos que a Vitapelli tinha perante seus fornecedores.

IV) Das glosas em razão do contrato de mútuo com o Diretor da Recorrente

A fiscalização constatou que parte dos cheques utilizados para o pagamento dos fornecedores estava em poder do Diretor Administrativo da Vitapelli, o Sr. Nilson Riga Vitale, em face de contrato de mútuo. Em rigor, o motivo da glosa foi o fato do Diretor Administrativo ter apresentado cópia dos cheques **endossados** pelos fornecedores, e que isso não teria comprovado o efetivo pagamento dos fornecedores.

Em relação à empresa Frigorífico Angelelli (CNPJ 44.802.528/0001-50), a fiscalização aduz que não teria sido comprovado a quitação da compra de matéria-prima com recursos do Diretor Administrativo, em razão de ter sido apresentado apenas cópia do contrato de mútuo e das duplicatas.

Em primeiro lugar, é preciso frisar aqui que a lógica é distinta daquela utilizada em relação às empresas cuja glosa se fundou na inidoneidade das notas fiscais em razão da inaptidão da empresa, ou mesmo na sua simulação. No presente caso, tratam-se de empresas cuja existência e operação **não foram contestadas pela fiscalização**, de modo que o gozo do crédito não fica condicionado ao efetivo pagamento do montante da operação, mas simplesmente o registro fiscal da ocorrência dela, através da nota fiscal.

Isso se dá em razão da apuração de créditos de PIS/Cofins obedecer ao regime de competência, fazendo jus o Recorrente ao crédito no período em que foi realizado o negócio e nascida a relação jurídica, e não em um eventual momento posterior de recebimento da mercadoria (exemplo disso são os casos de venda para entrega futura de produto já existente).

Portanto, se exigir a comprovação dos pagamentos para se conceder o crédito da operação é criar condição não prevista pela legislação para os casos ordinários, mas somente

para aqueles em que a presunção de boa-fé do adquirente é colocada em xeque em razão da inaptidão do seu fornecedor, demandando o escorço probatório específico previsto na Lei nº 9.430/96.

Então, novamente, é preciso frisar que *a respeito destas glosas não foi feita qualquer acusação fiscal quanto à inaptidão das empresas, razão pela qual o fundamento da autuação, qual seja, a não comprovação do efetivo pagamento, não pode ser mantida.*

Além disso, verifica-se que a fiscalização *insiste* em glosar os créditos em razão do endosso dos cheques, por entender que não haveria prova de pagamento aos fornecedores.

Causa espécie, a este relator, esse argumento.

O endosso de título de crédito tem o condão de transferir o direito de recepção do valor nominal do respectivo título do endossante para o endossatário. Os títulos endossados são os cheques emitidos pela Vitapelli Ltda (cf. consta nos autos cópias deles), mas na operação de endosso - que também envolve a cessão de um crédito, razão pela qual o que foi aduzido anteriormente aqui também se aplica - esta não tem nenhuma participação.

Em rigor, o endossante é o fornecedor e o endossatário é o terceiro que passou a ter direito ao recebimento do valor do título de crédito - a única peculiaridade nesse caso é que o pagamento desses valores, aos terceiros endossatários, seria feito com recursos do Diretor Administrativo, em razão de contrato de mútuo estabelecido entre este e a Recorrente, para fins de suprimento de recursos financeiros - algo absolutamente cediço no meio comercial.

O fato dos recursos advirem do contrato de mútuo para o pagamento dos cheques endossados é *juridicamente irrelevante* para fins de concessão ou não do direito ao crédito, seja porque trata-se de um negócio não relacionado à operação comercial em si, mas simplesmente ao suprimento de recursos à Recorrente, seja porque não é necessária a comprovação do efetivo pagamento para que se tenha direito ao crédito, salvo nos casos de fornecedor inapto.

Em relação ao Frigorídico Angelelli, a apresentação das duplicatas quitadas é documento suficiente para demonstrar o direito ao crédito. Ora, o devedor emitiu um título de crédito se obrigando a pagar o valor da fatura num determinado prazo, e tal valor foi pago - ainda que com recursos do Diretor, auferidos através de mútuo contratado entre eles.

Não consigo ver qual o problema neste caso, pois não há um ônus probatório específico quanto ao pagamento, como comprovação da origem dos recursos, comprovantes de depósitos etc.; além do fato - reconhecido pela fiscalização - da quitação da duplicata deixar claro o efetivo pagamento da obrigação nascida da relação comercial entre a Recorrente e este fornecedor.

Desse modo, voto pela reversão também destas glosas.

V) Correção monetária do ressarcimento pela SELIC.

Requer o contribuinte o reconhecimento do direito à correção monetária pela SELIC. Sobre o tema, aduziu o Cons. Waldir Navarro no julgamento do PAF nº 10835.002183/2004-71, nos seguintes termos:

Pois bem. O art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, e o art. 39, caput e § 4º, da Lei nº 9.250, de 1995, autorizavam a compensação ou a restituição, corrigida monetariamente, com base na variação da Unidade Fiscal de Referência (Ufir), ou o abono de juros calculados pela taxa Selic, de pagamentos indevidos ou a maior de tributos e contribuições, **o que não é o caso de ressarcimento de créditos, oriundos de receitas de exportação**, de PIS/COFINS não absorvidos pelos débitos do mesmo imposto ou compensados com os demais tributos federais.

Cabe ressaltar que ressarcimento e restituição são institutos distintos, porquanto o primeiro é modalidade de aproveitamento de incentivo fiscal (um benefício), ao passo que a restituição, ou repetição de indébito é a devolução, ao contribuinte que tenha suportado o ônus do tributo ou contribuição pagos indevidamente, ou em valor maior do que o devido, ou seja, de receita tributária que ingressou indevidamente nos cofres da Fazenda Pública.

E mais. Entendo que essa matéria prescinde de maiores digressões, pois a pretensão da Recorrente - correção do ressarcimento da COFINS pela incidência da taxa SELIC, encontra-se cabal e expressamente vedada pela legislação de regência, disposta no art. 13 da Lei nº 10.833, de 2003, aplicável também ao ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS não cumulativa pela norma de extensão do inciso VI do art. 15:

“Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, **não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.**”

(...).

Assim, contra disposição expressa da lei não é cabível aplicar analogias com decisões judiciais não aplicáveis ao caso concreto, como pretende a Recorrente. E é desta forma que vem reiteradamente sendo decidido pela CSRF.

Por fim, sobre a alegação de inconstitucionalidade, deste outro lado, pela aplicação da Súmula CARF nº 2, fica impedido o Colegiado deste CARF de apreciar a Constitucionalidade da lei. Veja-se:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

À vista disso, o pleito feito pela Recorrente de atualização monetária e incidência de juros pela SELIC dos valores dos créditos a serem ressarcidos não pode ser acolhido.

Aderindo às razões acima, há que se negar o direito do contribuinte à atualização dos créditos pleiteados, pela SELIC.

VI) Da boa-fé do contribuinte, da verdade material, da publicidade da inaptidão ou inabilitação do fornecedor, da realização de perícia.

A Recorrente aduz sua boa-fé através da apresentação das pesquisas à habilitação de seus fornecedores, e pela apresentação de documentação comprobatória das operações.

Tais pontos já foram levados em conta na análise das glosas perpetradas, razão pela qual não cabe manifestação específica sobre este ponto aqui.

Quanto à realização de perícia, este relator entende ser despicienda em razão do farto acervo probatório e das diversas planilhas apresentadas, que facilitam a compreensão de tudo. Desse modo, nego a realização de perícia com fundamento no art. 18 do Decreto 70.235/72.

VII) Conclusão

Ante o exposto, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário nos seguintes termos:

I) para reverter todas as glosas de crédito, com exceção das glosas relativas às aquisições dos fornecedores **Amarildo Gobes dos Santos ME** e **Maria de Lucia da Silva Madeireira**;

II) excluir da base de cálculo da contribuição os valores reputados como "perdão de dívida" pela fiscalização;

III) reverter as glosas referentes aos pagamentos a terceiros cessionários de créditos que a Vitapelli tinha perante seus fornecedores, e aos pagamentos feitos pelo Diretor Administrativo a endossatários de cheques emitidos pela Vitapelli, em razão de operação de mútuo.

É como voto.

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator

Voto Vencedor

Com a devida vênia, fui designado a redigir o presente voto vencedor, uma vez que o Colegiado, por voto de qualidade, não acompanhou o entendimento do eminente Relator quanto aos seguintes itens do seu voto:

I) Das glosas de créditos relativos às aquisições de fornecedores considerados inaptos pela fiscalização (relativos às empresas J.A Comércio de Couros Ltda, José de Carvalho Lima Júnior, Reginaldo de Carvalho Siqueira ME e Simental Comércio de Couros);

II) Da inclusão na base de cálculo dos abatimentos sobre as compras - conceito de receita tributável para PIS/Cofins;

III) Da validade da cessão de créditos; e

IV) Das glosas em razão do contrato de mútuo com o Diretor da Recorrente.

Das glosas de créditos relativos às aquisições de fornecedores considerados inaptos pela fiscalização

Conforme informa o ilustre Relator, parte das glosas de créditos pleiteados pelo contribuinte no trimestre respectivo do ano-calendário de 2009, referentes à aquisição de couro bovino junto aos diversos fornecedores indicados no termo de verificação fiscal, foi glosada pelo Auditor sob o argumento de que essas aquisições efetivamente não ocorreram, conforme, segundo ele, comprovam os elementos acostados aos autos.

A Recorrente pugna, inicialmente, pela aplicação do decidido no Acórdão CARF nº 1102-001.075 julgado pela 1ª Seção e relativo ao efeito das presentes glosas na apuração do IRPJ e CSLL da Recorrente, nos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, no qual foi dado parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer a validade de certas operações.

Compartilho das mesmas conclusões do Relator, que se manifestou sobre o tema da seguinte forma:

Conquanto concorde que é incoerente que as mesmas operações possam receber tratamento contraditório ao serem julgadas por turmas em sessões distintas do CARF, o Acórdão que se pretende aplicar sequer é definitivo, pendente atualmente de análise no âmbito da 1ª CSRF, cabendo aqui a análise específica do mérito das glosas.

Acrescento ainda que o processo citado pela Recorrente trata de auto de infração, enquanto o processo ora analisado trata de pedido de ressarcimento no qual cabe à Recorrente o ônus da prova de seu direito creditório.

Em seu recurso voluntário a interessada alega que as operações efetivamente ocorreram e foram pagas, devendo ser mantidos os efeitos tributários dos negócios.

É entendimento pacificado neste Colegiado que cabe à Recorrente o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária, conforme consignado no Código de Processo Civil (Lei nº5.869/73), vigente à época, e adotado de forma subsidiária na esfera administrativa tributária:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

A obrigação de provar o seu direito decorre do fato de que a iniciativa para o pedido de ressarcimento ser do contribuinte, cabendo à fiscalização a verificação da certeza e liquidez de tal pedido, por meio da realização de diligências, se entender necessárias, e análise da documentação comprobatória apresentada. O art. 65 da revogada IN RFB nº 900/2008 esclarecia:

Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a

realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

A busca da verdade material deve nortear toda a fase inquisitorial e o contencioso administrativo. A comprovação de uma dada situação fática pode se dar com uma única prova, que por si só é suficiente para se concluir pela ocorrência do fato, ou por um conjunto de elementos/indícios que, se isoladamente não garantem a ocorrência do fato, mas agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato.

Nesse sentido, a Autoridade Tributária realizou, por meio de auditoria, a análise do direito creditório do contribuinte e concluiu que, pelo conjunto de provas obtidas, eram insubsistentes os créditos pleiteados sobre as aquisições realizadas das empresas J.A Comércio de Couros Ltda, José de Carvalho Lima Júnior, Reginaldo de Carvalho Siqueira ME e Simental Comércio de Couros, haja vista que as operações não teriam efetivamente ocorrido no plano fático.

O Termo de Verificação e Conclusão Fiscal expõe em seus subitens 3.5 a 3.10 e também no ANEXO V as glosas decorrentes de situação irregular de cada fornecedor (fl. 1211/1225). Este anexo inclui, separada por fornecedor, documentação referente às operações não comprovadas (fls. 9750/13153).

As irregularidades apuradas nas empresas diligenciadas foram fartamente documentadas (fls. 1211/1225 e 9750/13153) pela Fiscalização. Várias irregularidades que levaram a desconsideração das compras dessas empresas foram identificadas, tais como falta de habilitação junto ao sistema Sintegra, inaptidão do CNPJ, inexistência de fato do empreendimento, desconhecimento do negócio pelo responsável legal (empresa fornecedora operada por terceiros), valores de aquisições incompatíveis com os declarados pelos fornecedores, etc.

No presente Recurso, caberia então à Interessada trazer aos autos elementos de prova inequívocos que comprovassem a efetividade das operações, principalmente quanto ao pagamento das notas fiscais e o recebimento das mercadorias, tudo isso visando infirmar as conclusões levadas a efeito pela Fiscalização.

Nesse sentido, a empresa juntou aos autos planilha com a relação dos documentos que entendeu necessários à comprovação da efetividade das operações com as citadas empresas. O ilustre Relator, da mesma forma, entendeu que a documentação acostada aos autos comprovariam a ocorrência das ditas operações objetos de glosas.

Durante a sessão de julgamento, pedi vistas do processo a fim de analisar a documentação juntada e avaliar a sua potencialidade de infirmar as conclusões da fiscalização pelas glosas dos créditos relativos as aquisições das empresas citadas. A seguir, são expostas as conclusões obtidas após a análise realizada.

Na tentativa de comprovar a efetividade das operações com as empresas citadas, A Recorrente apresentou planilha, junto com o seu recurso, na qual relaciona todos os documentos comprobatórios anexados aos autos.

Conforme consta na planilha de fls.29.305 a 29.310, a empresa juntou aos autos cópias das notas fiscais de compras, cópias dos conhecimentos de transportes, RPAs, cópias e espelhos de cheques, alguns recibos de prestadores de serviços e tickets de pesagem, tudo com o fim de comprovar o pagamento das compras e respectivo recebimento das mercadorias originadas das empresas em epígrafe.

A documentação apresentada para comprovação de pagamentos das compras e fretes juntadas, por si só, não se mostrou hábil para comprovar de forma inequívoca a realização das operações quanto ao pagamento e recebimento das mercadorias. Os Tickets de pesagem, recibos de autônomos, registros contábeis, cópias e espelhos de cheques não são documentos hábeis para comprovar a efetividade da ocorrência das operações com as empresa em situação irregular quanto a ocorrência do efetivo pagamento e recebimento das mercadorias adquiridas. Deveria a empresa ter trazido aos autos extratos bancários que demonstrassem as movimentações entre as empresas ou mesmo os comprovantes de depósitos referentes aos pagamentos. Ademais, não constam nos autos, como comprovação do efetivo ingresso dos bens, com registros individualizados, cópias do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque ou o controle quantitativo, como preceituam os arts. 383 e 388 do Decreto n. 4.544, de 2002.

Mesmo naqueles casos em que a empresa apresentou comprovantes de depósitos do pagamento das mercadorias adquiridas, a exemplo do que se deu em algumas notas fiscais da empresa Reginaldo de Carvalho Siqueira ME, a Recorrente deixou de apresentar os comprovantes de depósitos em relação ao pagamento dos respectivos fretes contratados, limitando-se também a juntar cópias de cheques. Notícia-se nos autos que nos extratos bancários dessa empresa não constam cheques compensados da Vitapelli, tampouco foram apresentados contratos de operações de créditos envolvendo os supostos cheques.

Nesse sentido, não deve ser reconhecido o direito creditório quanto às aquisições de mercadorias das empresas J.A Comércio de Couros Ltda, José de Carvalho Lima Júnior, Reginaldo de Carvalho Siqueira ME e Simental Comércio de Couros, por falta de comprovação inequívoca da realização das operações, nos termo do art. 82, parágrafo único, da Lei nº 9.430/96.

Da inclusão na base de cálculo dos abatimentos sobre as compras - conceito de receita tributável para PIS/Cofins.

A Autoridade Tributária apurou diferenças entre os valores efetivamente pagos aos fornecedores e os valores constantes nas Notas Fiscais apresentadas. Tal fato foi justificado pelo Recorrente como *abatimentos sobre as compras*, concedidos pelos fornecedores em razão de inconformidades relacionadas ao couro verde, salgado ou salmorado.

A fiscalização entendeu que tais descontos se constituem em "um ato liberatório da credora (fornecedor) em relação à devedora, que se coaduna com descontos independentes de qualquer condição", não devendo ser tratado como "receita financeira", mas como "receita - outros resultados operacionais". Em razão disso, deu aos abatimentos o tratamento de perdão de dívida, para fins de inclusão desses valores na base de cálculo das contribuições sociais.

O tema envolvido em questão diz respeito principalmente ao conceito de receita para a legislação do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos. O Relator defendeu que os valores contabilizados relativos aos abatimentos sobre compras concedidos por fornecedores não possuem a natureza de receita. Segundo o seu entendimento, somente ocorre a caracterização de receita quando há ingresso financeiro de recursos que se integre ao

patrimônio na condição de elemento novo e positivo, fato que não ocorreu no caso ora analisado. A turma colegiada, por voto de qualidade, entretanto, concordou com o entendimento da Autoridade Tributária ao atribuir natureza jurídica de receitas operacionais as parcelas em discussão, mantendo a sua inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme fundamentos a seguir expostos.

Percebe-se pela leitura dos autos que a recorrente é sujeita ao regime não-cumulativo das contribuições e aos comandos do artigo 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, cujas redações em 2009 eram as abaixo transcritas:

Lei nº 10.637/2002:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Produção de efeito

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

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

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

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) 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.

VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (a Lei nº 10.833/2003 ampliou a exclusão para "não operacionais, decorrentes da venda do ativo permanente", aplicando-se ao PIS/Pasep, de acordo com o artigo 15 da referida lei)

Lei nº 10.833/2003:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

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

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

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

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) 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.

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeito).

Constata-se pela legislação transcrita que a base de cálculo das contribuições na sistemática não cumulativa é bem ampla, incluindo todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Além disso, a legislação também prevê as exclusões desta base de cálculo. No entanto, não se identifica no dispositivo legal transcrita previsão para a exclusão da remissão de dívidas da incidência do PIS e da COFINS não cumulativos. Assim, resta verificar se esses valores se subsumem ao conceito de receita.

O Relator, em seu voto, insistiu na tese da necessidade de ingresso positivo de recurso que implique repercussão patrimonial positiva para que o evento seja caracterizado como receita para quem auferir.

O Colegiado, por voto de qualidade, discordou dessa assertiva por entender que não apenas o ingresso de recursos na entidade com aumento do seu ativo (sem contrapartida no passivo) representa receita, mas também aqueles benefícios **econômicos** decorrentes de diminuição de passivo, sem contrapartida diminutiva no ativo, têm efeito positivo patrimônio líquido da entidade, da mesma forma se caracterizando como receita.

O Pronunciamento Técnico CPC 30 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis confirma esse entendimento na sua definição de receita:

Objetivo

A receita é definida no Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade. As receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos e royalties.

O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil de receitas provenientes de certos tipos de transações e eventos.

(negritos nossos)

Conclui-se que receita é o ingresso **econômico** representado por um aumento de ativo ou diminuição de passivo que resulta em aumento de patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade.

Nesse sentido, os abatimentos sobre compras possuem natureza jurídica de remissões de dívidas, caracterizadas por um ingresso econômico decorrente da redução de um passivo sem a redução cocomitante de um ativo, resultando, desta forma, em um acréscimo de riqueza refletida no patrimônio da entidade. A não inclusão desses eventos na base de cálculo do PIS e da COFINS somente seria possível por meio de previsão em lei. Não havendo previsão legal para tanto, correto está a tributação dessas receitas pelas contribuições em comento.

Este colegiado também já se pronunciou em outras oportunidades sobre a matéria, a teor dos Acórdãos nº 1401-001.114 e 3201002.117, cujas ementas parciais transcrevem-se, respectivamente:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

PERDÃO DE JUROS DE MORA. NORMAS GERAIS DE DIREITO

O valor relativo à redução de dívida decorrente de remissão não tem natureza de receita financeira, devendo ser registrada como "outras receitas operacionais".

PERDÃO DE JUROS DE MORA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

A remissão de dívida importa para o devedor (remitido) acréscimo patrimonial (receita operacional diversa da receita financeira), por ser uma insubsistência do passivo, cujo fato imponível se concretiza no momento do ato remitente.

Recurso Voluntário Negado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2002

PERDÃO DE DÍVIDA. PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

O perdão de dívida importa para o devedor acréscimo patrimonial, caracterizando-se como receita operacional, cujo valor deve ser computado na base de cálculo do PIS apurado no regime não cumulativo.

Recurso Voluntário negado

Assim, os abatimentos sobre compras se constituem em **receitas tributáveis**, decorrentes de um acréscimo patrimonial para o devedor, pela redução de um passivo, sem correspondente redução do ativo, que não se qualificam como receitas financeiras, estando corretamente classificadas como “Outras Receitas Operacionais”, conforme restou comprovado nos autos.

Da validade da cessão de créditos

Conforme relatado nos autos, a Autoridade Tributária desconsiderou os pagamentos feitos pela Recorrente a terceiros que não correspondiam aos fornecedores, em razão da existência de contratos de "cessão de crédito a terceiros com autorização do fornecedor".

A Recorrente, por sua vez, afirma que não seriam necessárias maiores formalidades, bastando apenas a comunicação ao devedor nos termos dos art. 107 e 108 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 2002).

No entanto, ao contrário do que aduz a Recorrente, o Código Civil em seu art. 288 define que a cessão de crédito é ineficaz quando a transmissão de um crédito não for celebrada por meio de instrumento público, ou em caso de instrumento particular, que sejam atendidos os requisitos constantes no art. 654 do mesmo diploma legal, o qual ao estabelecer as condições de validade da procuração particular define em seu § 1ª que a mesma deve conter a indicação do lugar onde ocorre a outorga, a qualificação das partes, e discriminação dos poderes conferidos.

Código Civil

Art. 288: É ineficaz, em relação a terceiros, a transmissão de um crédito, se não celebrar-se

mediante instrumento público, ou instrumento particular revestido das solenidades do § 12 do art. 654.

(...)

Art. 654: Todas as pessoas capazes são aptas para dar procuração mediante instrumento particular, que valerá desde que tenha a assinatura do outorgante.

§ 1º O instrumento particular deve conter a indicação do lugar onde foi passado, a qualificação do outorgante e do outorgado, a data e o objetivo da outorga com a designação e a extensão dos poderes conferidos.

§ 2º O terceiro com quem o mandatário tratar poderá exigir que a procuração traga a firma reconhecida.

Vale ressaltar, ainda, que a Lei de Registros Públicos nº 6.015, de 1973, que estabelece em seu art. 130, § 9º que para os instrumentos de cessão de direitos e de créditos surtirem efeitos perante terceiros devem ser registrados no Registro de Títulos e Documentos.

Art.130. Estão sujeitos a registro, no Registro de Títulos e Documentos, para surtir efeitos em relação a terceiros: (Renumerado do art. 130 pela Lei nº 6.216, de 1975).

§9º os instrumentos de cessão de direitos e de créditos, de subrogação e de dação em pagamento.

No caso concreto, percebe-se que as referidas exigências legais não foram obedecidas pela empresa. Consta-se que não constam nos autos os instrumentos referentes às diversas cessões de crédito que os fornecedores da requerente teriam feito com vários cessionários, apenas há cartas de alguns fornecedores (denominado Notificação de Cessão de Crédito), comunicando a Recorrente que o pagamento deveria ser feito para um terceiro por eles escolhidos.

Por essas razões não há como reconhecer a eficácia das cessões de créditos desprovidas das formalidades legais.

Das glosas em razão do contrato de mútuo com o Diretor da Recorrente

Os motivos alegados pela Fiscalização para efetuar a glosa quanto a esse item foram assim resumidos no voto do ilustre Relator:

A fiscalização constatou que parte dos cheques utilizados para o pagamento dos fornecedores estava em poder do Diretor Administrativo da Vitapelli, o Sr. Nilson Riga Vitale, em face de contrato de mútuo. Em rigor, o motivo da glosa foi o fato do Diretor Administrativo ter apresentado cópia dos cheques endossados pelos fornecedores, e que isso não teria comprovado o efetivo pagamento dos fornecedores.

Em relação à empresa Frigorífico Angelelli (CNPJ 44.802.528/0001-50), a fiscalização aduz que não teria sido comprovado a quitação da compra de matéria-prima com recursos do Diretor Administrativo, em razão de ter sido apresentado apenas cópia do contrato de mútuo e das duplicatas.

A Recorrente, por sua vez, alega que deve ser dada validade as operações pois foram apresentados o contrato de mútuo e cópia dos cheques endossados, sendo tais documentos suficientes para comprovar a efetividade das operações. Justificou, ainda, que se foram apresentados os cheques endossados pelos fornecedores e que estes estavam em poder de terceiros, é porque a relação jurídica entre Vitapelli x fornecedores estava extinta, ainda que os cheques fossem pós-datados.

Conforme já registrado, os documentos comprobatórios de ocorrência das compras, apresentados pela empresa, resumiram-se aos contratos de mútuo e os cheques do Diretor endossados pelos fornecedores.

Ambos documentos não são hábeis para comprovar o efetivo pagamento das compras, pelo que está correta a glosa operada pela Fiscalização. O contrato de mútuo, por si só, é insuficiente para comprovar o suprimento de recursos pelo sócio-diretor, necessitaria o Contribuinte apresentar documentação que de fato demonstrasse a efetiva transferência do recurso para a empresa. Cheque endossado por fornecedor também não se mostra hábil para comprovar essa transferência, tampouco para o efetivo pagamento da mercadoria junto aos fornecedores.

É entendimento pacificado neste Colegiado que cabe à Recorrente o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária, conforme consignado no Código de Processo Civil (Lei nº5.869/73), vigente à época, e adotado de forma subsidiária na esfera administrativa tributária:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

A obrigação de provar o seu direito decorre do fato de que a iniciativa para o pedido de ressarcimento ser do contribuinte, cabendo à fiscalização a verificação da certeza e liquidez de tal pedido, por meio da realização de diligências, se entender necessárias, e análise da documentação comprobatória apresentada. O art. 65 da revogada IN RFB nº 900/2008 esclarecia:

Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

No presente Recurso, caberia então à Interessada trazer aos autos elementos de prova inequívocos que comprovassem a efetividade das operações principalmente quanto ao pagamento das notas fiscais de aquisição das mercadorias, tudo isso visando infirmar as conclusões levadas a efeito pela Fiscalização.

Processo nº 10835.720204/2010-81
Acórdão n.º **3402-004.970**

S3-C4T2
Fl. 29.774

Em situação semelhante, com relação as compras do Frigorífico Angelelli Ltda., a Recorrente alega que a simples apresentação das duplicatas quitadas pelo seu emitente ou endossatário é suficiente para comprovar a efetividade da operação.

Em posição divergente, entendo que a documentação apresentada é insuficiente para comprovar a efetividade das operações com o referido frigorífico. Da mesma forma que o caso anterior, a documentação apresentada pelo Contribuinte não conseguiu comprovar a origem dos recursos, tampouco o efetivo pagamento das aquisições das mercadorias.

Dessa forma, uma vez que a Recorrente não logrou êxito na comprovação de ocorrência das referidas operações financeiras com o sócio-diretor e os fornecedores, também devem ser mantidas as glosas operadas pela Fiscalização nesse item.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo-Redator Designado