



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

Processo nº 10920.003839/2008-37
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3802-001.763 – 2ª Turma Especial
Sessão de 21 de maio de 2013
Matéria PER-Eletrônico - Ressarcimento COFINS
Recorrente Athletic Indústria de Equipamentos de Fisioterapia Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO DE INSUMOS.

Comprovado que os créditos das aquisições de insumos da Zona Franca de Manaus não foram utilizados em duplicidade para fins de levantamento do direito creditório relativo à COFINS não-cumulativa, deverá ser restabelecida a apuração feita pelo sujeito passivo.

COFINS. CRÉDITOS DECORRENTES DE IMPORTAÇÕES. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE NOS CASOS EM QUE FOR DEMONSTRADO O EFETIVO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.

Os créditos da COFINS oriundos de operações de importação só poderão ser admitidos uma vez comprovado que a contribuição foi efetivamente paga.

Recurso a que se dá parcial provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para: i) afastar a glosa dos créditos correspondentes às aquisições da Zona Franca de Manaus; ii) afastar a glosa dos créditos correspondentes à rubrica *créditos a descontar COFINS importação – alíquota de 7,6%* relativa aos meses de novembro e dezembro de 2005; iii) manter a exclusão do cômputo dos créditos, na rubrica *créditos a descontar COFINS importação – alíquota de 7,6%*, da quantia de R\$ 1.890,99 referente ao mês de outubro de 2005; iv) homologar as respectivas compensações até o valor do crédito reconhecido.

Vencido o Conselheiro Francisco José Barroso Rios (relator) que declarava a nulidade, por vício material, do despacho decisório a fls. 444 a 452 em sua parte denegatória.

Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Regis Xavier Holanda.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda – Presidente e redator designado.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator.

Participaram, ainda, da presente sessão de julgamento, os conselheiros Bruno Maurício Macedo Curi, Cláudio Augusto Gonçalves Pereira e Paulo Sérgio Celani.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 4ª Turma da DRJ Florianópolis (fls. 769/772 do processo eletrônico), a qual, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela interessada contra a parte não reconhecida do direito creditório reclamado, referente a supostos créditos da COFINS não-cumulativa de competência do quarto trimestre de 2005.

Segue relatório objeto da decisão recorrida, transcrito na sua integralidade:

O processo em pauta trata de Pedido de Ressarcimento de créditos da Cofins, apurados sob o regime da não-cumulatividade, no valor de R\$ 154.207,96 (cento e cinquenta e quatro mil, duzentos e sete reais e noventa e seis centavos), relativo ao 4º trimestre/2005.

A Delegacia Federal em Joinville/SC, reconheceu parcialmente o direito creditório postulado, no valor de R\$ 90.169,49 (noventa mil, cento e sessenta e nove reais e quarenta e nove centavos).

Conforme descrito no Termo de verificação e encerramento da análise fiscal (fls. 425/35), na auditoria procedida nos arquivos digitais contendo a relação de Notas Fiscais de Entrada e Saída informadas nos respectivos Livros de Registro entregues pelo interessado, detectou-se que:

- sobre as notas fiscais das aquisições de insumos junto a fornecedores da Zona Franca de Manaus (relação às fls. 440/444) foram calculados créditos às alíquotas normais, compondo a base de cálculo dos créditos na rubrica "Bens utilizados como insumos", sendo que, concomitantemente, a grande maioria destas mesmas notas fiscais foram informadas no Demonstrativo dos Créditos Calculados à Alíquotas Diferenciadas;

- em determinados trimestres, a interessada declarou em Dacon créditos oriundos de operações de importação sob o regime de drawback, cujas respectivas contribuições não foram pagas.

Desta forma, excluiu-se da base de cálculo dos créditos na rubrica "Bens utilizados como Insumos" as aquisições de fornecedores localizados na Zona Franca de Manaus, conforme relação às fls.

440/444, no total de R\$ 1.188.343,04 no trimestre. Da mesma forma, excluiu-se do cômputo dos créditos, na rubrica "Créditos a Descontar de Cofins Importação - Alíquota 7,6%", os valores de R\$ 1.890,99 em outubro/2005, R\$ 5.328,87 em novembro/2005 e R\$ 14.099,29 em dezembro/2005.

Em sua manifestação, a interessada alega que não houve duplicidade, pois teria sido diminuído o valor das compras de insumos de Manaus na composição dos créditos. Traz um pequeno demonstrativo dos valores de insumos totais em cada um dos meses (fls. 505/6), do qual teria diminuído o valor das compras de insumos na Zona Franca de Manaus, resultando no valor constante do Dacon. Anexa ainda a cópia do LRE — Registro de Entradas (fls. 507/680).

Alega, ainda, que os valores informados na linha 22, referente a "Créditos a descontar de Cofins na importação" foram efetivamente pagos dentro do mês de referência do crédito, cujos comprovantes de pagamento encontram-se anexos ao processo (fls. 681/8).

Requer, por fim, a improcedência do pleito fiscal.

O processo em tela foi encaminhado inicialmente para a DRJ/Curitiba, sendo posteriormente encaminhado para esta Delegacia de Julgamento, em vista da Portaria RFB 1.269/2010. Os encaminhamentos dados ao processo pelo relator designado na DRJ/Curitiba, conforme constantes do processo às fls. 689/715, ainda em fase de análise, não serão aqui relatoriados. Em vista da mudança de competência entre as Delegacias e a designação de outro relator para o processo, a análise se restringirá à manifestação de inconformidade contra o Despacho Decisório emitido pela DRF/Joinville.

Os argumentos aduzidos pela interessada não foram acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, que indeferiu o pleito em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

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

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A decisão de primeira instância, alicerçando-se no exame feito pelo fisco nos arquivos digitais fornecidas pela reclamante, não acolheu a tese do suposto erro de apuração, tendo ressaltado que o contribuinte “*não demonstra claramente como chegou ao resultado que pleiteia*”, e ainda, que o fisco já examinou o arquivo digital em evidência.

Cientificada da referida decisão em 29/06/2012 (fls. 773), a interessada, em 27/07/2012 (fls. 7875), apresentou o recurso voluntário de fls. 775/779, onde se insurge contra

o indeferimento de seu pleito sob o argumento de que “[...] os insumos adquiridos da ZFM realmente não compõem a rubrica Bens utilizados como insumos, porque foram descontados da base para crédito dos insumos, conforme tabela demonstrativa em anexo”. Assevera ainda o seguinte:

O valor total das compras de insumos foi de R\$ 1.937.521,94 no mês de outubro, descontadas as compras de insumos da ZFM R\$ 491.010,52, chega-se ao valor declarado na DACON de R\$ 1.446.511,42, fl. 64.

O valor total de compras de insumos foi de R\$ 1.765.248,08 no mês de novembro, descontadas as compras de insumos da ZFM R\$ 482.341,64, chega-se ao valor declarado na DACON de R\$ 1.282.906,44, fl. 65.

O valor total de compras de insumos foi de R\$ 1.036.604,65 no mês de dezembro, descontadas as compras de insumos da ZFM R\$ 214.990,87, chega-se ao valor declarado na DACON de R\$ 821.613,78, fl. 66.

O valor total de compras de insumos são a soma dos produtos CFOP 1101 e 2101, descontados o IPI, Frete FOB e o valor gasto com a empresa Maná Refeições Ltda., conforme documentos em anexo.

As compras de insumos da Zona Franca de Manaus estão registradas nos Registros de Entradas de cada mês, conforme documentos em anexo.

Dessa forma, os valores de insumos apresentados na DACON evidentemente já tinham sofrido o desconto dos insumos da ZFM, portanto, os créditos não foram aproveitados em duplicidade na linha "Bens utilizados como Insumos" e de "Créditos Calculados a Alíquotas Diferenciadas", ao contrário do alega a DRJ/FNS.

Com isso, requer a reforma da decisão da primeira instância para que seja reconhecido o crédito da contribuinte, com base no art. 6º da Lei 10.833.

A suplicante aponta ainda suposto equívoco na decisão recorrida no tocante a pagamentos realizados em 13/10/2008. Reproduzo, abaixo, o trecho do voto da decisão contestada:

Quanto aos valores informados na linha 22, referente a "Créditos a descontar de Cofins na importação" pelos quais a contribuinte alega que foram efetivamente pagos dentro do mês de referência do crédito, verifica-se que a interessada recolheu os valores em 13/10/2008 (fls. 681/8), ou seja, após a ciência do despacho decisório, em setembro deste mesmo ano. Desta forma, quando da emissão do despacho decisório, a contribuinte ainda não havia recolhido os valores passíveis de ressarcimento/compensação, portanto, não poderia tê-los pleiteado. Correta, pois, a glosa fiscal.

Contudo, segundo a reclamante, os pagamentos em tela teriam sido feitos nos meses de outubro a dezembro de 2005. O dia 13/10/2008 corresponderia ao dia em que os comprovantes foram emitidos no sítio eletrônico da Receita Federal.

É mera data de visualização e reimpressão dos documentos quitados, sim, em 20/10/2005 até 19/12/2005.

O valor total informado em novembro na linha 22, fls. 65, de R\$ 6.016,42 foi devidamente quitado pelas guias pagas em 01/11/2005, 11/11/2005 e 25/11/2005, nos valores de R\$ 629,26, R\$ 2.740,66 e R\$ 2.646,49, respectivamente.

O valor total informado em dezembro na linha 22, fls. 66, de R\$ 14.099,29 foi devidamente quitado pelas guias pagas em 06/12/05, 12/12/2005, 13/12/2005, 15/12/2005, 15/12/2005 e 19/12/2005, nos valores de R\$ 2.353,17, R\$ 1.796,88, R\$ 1.839,24, R\$ 262,48, R\$ 2.212,45 e R\$ 5.635,07, respectivamente.

Diante do exposto, requer seja reformada a decisão vergastada e dado provimento ao seu recurso, “[...] em razão da confirmação do pagamento dos valores que deram origem a esse crédito”.

Antes do julgamento pela DRJ Florianópolis, o processo em tela chegou a ser trabalhado pela DRJ Curitiba, que, mediante despachos de fls. 718 e 722, baixou os autos duas vezes em diligência, não tendo obtido, todavia, resposta satisfatória por parte da unidade de origem (DRF Joinville). Tais questões, dado seu liame com a motivação para a decisão aqui tomada, serão abordadas em maiores detalhes no voto.

É o relatório.

Voto Vencido

O recurso há que ser conhecido por preencher os requisitos formais e materiais exigidos para sua aceitação.

As leis n^{os} 10.637, de 30/12/2002, e 10.833, de 29/12/2003, que, respectivamente, instituíram o regime de incidência não-cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS, autorizam o desconto de créditos calculados mediante a aplicação das alíquotas específicas para o PIS/Pasep e para a COFINS sobre custos, despesas e encargos da pessoa jurídica (vide artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003). O caso em exame envolve, justamente, suposto erro cometido pela recorrente no cálculo dos créditos da COFINS não-cumulativa relativa ao 4º trimestre de 2005.

Conforme relatado, vê-se que o direito creditório inicialmente arguido pelo sujeito passivo foi reconhecido apenas parcialmente pela unidade de origem, já que, segundo a fiscalização, os insumos adquiridos da Zona Franca de Manaus – ZFM (relação às fls. 440/444) teriam sido computados em duplicidade, ou seja, tanto no cálculo a partir da aplicação das alíquotas normais como, em sua maioria, pela aplicação de alíquotas diferenciadas estipuladas pela § 17 do artigo 3º da Lei nº 10.833/03. Portanto, segundo consta do *Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal*, a empresa teria se beneficiado de um “*duplo creditamento*” (v. fls. 437/438).

De fato, no cálculo do crédito decorrente do regime da não-cumulatividade as mercadorias adquiridas da ZFM não integram a base de cálculo ordinária sobre a qual são aplicadas as alíquotas comuns do regime (1,65% para o PIS/PASEP e 7,6% para a COFINS), visto que sobre tais aquisições incidem alíquotas específicas, normalmente de 4,6% para a

COFINS e de 1% para o PIS, nos termos do § 17 do artigo 3º da Lei nº 10.833/03, bem como do § 12 do artigo 3º da Lei nº 10.637/02, respectivamente.

Relata ainda a fiscalização que, em determinados trimestres, a interessada declarou no DACON créditos oriundos de operações de importação sob o regime de *drawback*, onde as respectivas contribuições não foram pagas, não podendo a empresa, portanto, se creditar em relação às correspondentes transações (v. fls. 441).

A fiscalização concluiu seu trabalho com duas tabelas onde discrimina os processos objeto do exame e os montantes do direito creditório solicitados e reconhecidos inerentes a cada um dos processos (conf. fls. 442). Importa ressaltar que o trabalho em tela foi concluído em 22 de dezembro de 2006, não tendo contemplado, conseqüentemente, o processo em tela, formalizado em 05/08/2008.

Apenas às fls. 443 é que é juntado aos autos um demonstrativo de apuração dos créditos da COFINS específico para o processo em análise. Referido demonstrativo, de uma única folha, traz apenas um comparativo entre os montantes dos créditos declarados no DACON e aqueles que foram deferidos, todos relativos ao 4º trimestre de 2005.

De fato, da leitura do despacho decisório de fls. 444/452, contata-se que os cálculos procedidos foram aproveitados do processo nº 10920.001102/2006-18, inerente a pedido de ressarcimento do PIS/Pasep do mesmo período (4º trimestre de 2005) – v. fls. 445. Assim,

dada a similaridade das legislações regentes de ambas as contribuições, utilizou-se os mesmos elementos de prova levantados naquele processo, sintetizados no Termo de Verificação e Encerramento de Análise Fiscal emitido à época (fls. 425/435) [fls. 431/442 do processo eletrônico], do qual aqui se faz uso visando determinar a legitimidade do direito creditório reclamado, cuja metodologia e conclusões também se aplicam.

O despacho decisório em referência não possui nenhum demonstrativo de apuração. Apenas relaciona as notas fiscais que foram excluídas da base de cálculo dos créditos na rubrica *bens utilizados como insumo* (v. fls. 447/451), no valor total de R\$ 1.888.343,04, ressaltando ainda haverem sido excluídos do cômputo dos créditos, na rubrica *créditos a descontar COFINS importação – alíquota de 7,6%*, as quantias de R\$ 1.890,99, R\$ 5.328,87 e R\$ 14.099,29, respectivamente, nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2005. Também faz menção às metodologias descritas no termo de verificação fiscal itens 4.3.1.3 (“*bens e serviços utilizados como insumos dos produtos industrializados pela PJ*” – fls. 436/438 – e 4.3.2.7 (“*créditos a descontar de PIS/Pasep e Cofins importação*” – fls. 441).

Segundo o termo de verificação fiscal acima referenciado, a auditoria realizada nos arquivos digitais fornecidos pela empresa, relativos à

relação de Notas Fiscais de Entrada e de Saída informadas nos respectivos Livros de Registro entregues pelo interessado detectou-se que sobre as notas fiscais das aquisições de insumos junto a fornecedores da Zona Franca de Manaus foram calculados créditos às alíquotas normais, compondo a base de cálculo dos créditos na rubrica Bens Utilizados como Insumos. Concomitantemente, a grande maioria destas mesmas notas fiscais foram informadas no Demonstrativo dos Créditos Calculados a Alíquotas Diferenciadas também entregue pelo interessado, tornando patente o duplo creditamento. Desta forma, foram

glosadas todas as aquisições referidas da linha Bens Utilizados como Insumos. (v. fls. 437/438)

A interessada afirma que os insumos adquiridos da ZFM não integraram a rubrica dos bens utilizados como insumos, já que os mesmos teriam sido descontados da correspondente base de cálculo. Nesse sentido, ressalta que os valores utilizados como base para a apuração do crédito foram obtidos da seguinte forma:

	Total de insumos adquiridos (R\$)	Insumos da ZFM (R\$)	Valor base para o cálculo do crédito (declarado DACON)
Outubro/2005	1.937.521,94	491.010,52	1.446.511,42
Novembro/2005	1.765.248,08	482.341,64	1.282.906,44
Dezembro/2005	1.036.604,65	214.990,87	821.613,78

Conforme relatado, o processo em tela chegou a ser trabalhado pela DRJ Curitiba, a qual, mediante despacho de fls. 718, remeteu os autos à unidade de origem (DRF Joinville) para que esta se pronunciasse “quanto às divergências apontadas pela contribuinte, procedendo, se for o caso, a diligência e intimações cabíveis”, uma vez que a reclamante alegara, com base no livro Registro de Entradas, que, na linha 02 do DACON – bens utilizados como insumos –, já teriam sido descontadas as compras da Zona Franca de Manaus.

Tal providência, decerto, é razoável, uma vez que os autos contemplam unicamente a descrição da metodologia utilizada pela autoridade fiscal, os montantes dos créditos pleiteados e deferidos, e a relação das notas fiscais que foram excluídas da base de cálculo dos créditos na rubrica *bens utilizados como insumo*. Não há nenhum documento ou demonstrativo capaz de evidenciar, de forma clara, a duplicidade de utilização das notas fiscais no cômputo dos créditos pelo sujeito passivo.

É relevante destacar que o trabalho fiscal foi conduzido com dados de arquivos magnéticos e planilhas eletrônicas inerentes a milhares de registros de notas fiscais, conforme disposto no item 4.1 do relatório fiscal (fls. 434):

Como apoio à análise do direito creditório, fez-se uso de planilhas eletrônicas que, a partir da consolidação dos valores contábeis das notas fiscais de entrada e de saída, apresentadas em arquivos digitais pela pessoa jurídica, confrontados com os dados transcritos dos DACON's do contribuinte, permitem uma visão geral das distorções a analisar. Oferecem, ainda, maior clareza ao entendimento dos pontos de divergência apurados, em razão de facilitar a confrontação entre o declarado pelo interessado e o levantado na análise.

Não obstante a relevância do pleito da DRJ Curitiba, a DRF Joinville, em despacho de fls. 719/721, não recepcionou o documento em tela como pedido de diligência e não examinou a documentação do requerente, tendo ressaltado, sobre o trabalho fiscal, o seguinte:

[...]

O contribuinte, em suas alegações, não apresenta pedido de reconsideração da decisão, tampouco fatos novos que justificassem a inadequação da penalidade aplicada, nem faz pedido de diligência, não sendo oportuno ou exigível desta autoridade manifestação sobre as alegações do mesmo pois, neste caso, estaria esta autoridade travestindo-se de julgador ao emitir juízo sobre as mesmas, o que por óbvio não lhe cabe.

Se o despacho de fl. 689 é diligência requerida de ofício pelo julgador, s.m.j, carece de elementos fundamentais pois não aponta especificamente onde há obscuridade que impeça o convencimento do julgador, nem formula os quesitos a serem respondidos, mas sim pede que a "autoridade administrativa se pronuncie quanto a divergência apontada pela contribuinte", ora, é inerente a toda impugnação existência de divergência entre os apontamentos da autoridade fiscal e os procedimentos tomados pelos contribuintes.

A metodologia aplicada na auditoria de créditos efetuada está extensamente detalhada no Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal em que, no item 3, Instrução do Processo, consignou-se que o contribuinte apresentou arquivos digitais contendo a relação de Notas Fiscais de Entrada e de Saída referentes à totalidade das operações informadas nos respectivos Livros de Registro nos períodos em análise, em cumprimento à Portaria DRF/JOI n.º 35/2005. Portanto os Livros de Registro de Entradas já foram verificados na auditoria sob a forma de arquivos digitais, repise-se, apresentados pelo próprio contribuinte.

O Parecer COSIT n.º 2.243/1985 cita que a diligência após a impugnação só poderá ser promovida mediante determinação da autoridade julgadora e sua execução não equivale a segundo exame de livros e documentos. O reexame dos registros de entrada juntados à manifestação de inconformidade seria reabrir por via indireta ação fiscal já encerrada ou ainda pior, avaliação de elemento de prova em fase recursal por autoridade não julgadora.

Na tentativa de sanear eventual dívida ainda existente acerca dos cálculos efetuados em auditoria, esclarece-se que os citados arquivos digitais devem representar os livros fiscais e contêm os seguintes campos: estabelecimento de entrada, CNPJ do fornecedor, número e série da nota fiscal, data de emissão, data de entrada, valor total, valor do IPI, valor de crédito de PIS/PASEP e valor de crédito de COFINS. Nas notas fiscais em que não se computam créditos estes dois últimos campos devem ser zerados, por outro lado, sob as quais o contribuinte computa crédito, este deve ali ser informado.

Na totalização dos arquivos digitais verificou-se que o montante total de créditos era compatível com o demonstrado em DICON nas rubricas vinculadas a notas fiscais (item 4.3.1 do Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal), razão pela qual tomaram-se os mesmos como verdadeiros. Então qualquer nota fiscal com crédito destacado que não pudesse estar ali somada ou não fosse insumo deveria ser glosada.

Ora, a amostragem de notas fiscais mostrou que aquisições da ZFM estavam ali creditadas e por isso foram glosadas da base de cálculo dos créditos normais ou básicos, como exposto no item 4.3.1.3

do Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal, pela simples redução do valor declarado em DACON naqueles montantes.

E ainda que o interessado tivesse razão, a exclusão daquelas notas fiscais de entrada dos arquivos digitais (se estes estivessem incorretos) acarretaria a falta de aquisições/créditos na comparação com os valores declarados em DACON, também motivo de glosa por não ter respaldo em seus registros de entrada.

Por não ser entendido o despacho de fl. 689 como diligência, desnecessária a ciência ao interessado deste.

Em decorrência da resposta supra, a DRJ Curitiba solicitou nova diligência (fls. 722) onde requereu a juntada aos autos de “cópia dos arquivos digitais contendo a relação de notas fiscais de entrada em que se baseou a autoridade fiscal para concluir pelo duplo creditamento das aquisições efetuadas junto a fornecedores da ZFM”. Em resposta à solicitação em tela, a unidade preparadora acostou cópia da Portaria nº 35, de 18/07/2005, do Delegado da Receita Federal em Joinville, que trata da apresentação de arquivos digitais por contribuintes (fls. 723), além de extenso impresso dos “arquivos digitais LRE” (fls. 724/767), acompanhado de despacho de encaminhamento (fls. 768), onde também se noticia a possibilidade de envio dos registros em meio magnético.

De tudo o que foi acima exposto resta evidente que a fiscalização utilizou uma metodologia de cálculo indireta, e por amostragem, para apurar o valor do crédito e promover a glosa parcial dos valores levantados pela recorrente. A autoridade fiscal afirma em seu relatório (trecho acima reproduzido) que as notas de aquisição de insumos da ZFM foram consideradas no cálculo dos créditos relacionados às alíquotas normais, e que, “a grande maioria” dessas mesmas notas fiscais teria sido informada no demonstrativo de créditos calculados a alíquotas diferenciadas.

Contudo, como já dito, não há nos autos nenhum documento ou demonstrativo capaz de evidenciar, de forma clara, a duplicidade de utilização das notas fiscais no cômputo dos créditos pelo sujeito passivo. O demonstrativo de apuração dos créditos da COFINS (fls. 443), anexado posteriormente ao *termo de verificação fiscal* (fls. 431/442), é insuficiente para atestar que as aquisições de insumos da ZFM estavam também computadas na base de cálculo da contribuição segundo alíquotas normais.

A metodologia e a motivação para a glosa parcial do pedido de ressarcimento pecam pela falta de clareza. A DRJ Curitiba, sentindo também dificuldade de checar os cálculos procedidos pela fiscalização, solicitou, por duas vezes, esclarecimentos que foram respondidos de forma indevida (não acatamento da diligência) e insuficiente (remessa de informações não trabalhadas, sem qualquer utilidade) pela unidade preparadora.

É certo que pedido de diligência não se reveste apenas em direito do sujeito passivo, mas também em uma faculdade da autoridade julgadora que “[...] **determinará, de ofício** ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias [...]” (artigo 18 do Decreto nº 70.235/72). É imprescindível para o exercício do ofício de julgador o pleno conhecimento dos fatos objeto do litígio, cabendo somente a este discernir se está apto para proferir seu voto frente a complexidade do problema cuja solução lhe compete.

Se a dúvida envolve questão de fato, como no presente caso, não só pode como deve o julgador baixar o processo em diligência, **cujo atendimento é obrigatório por parte da unidade responsável pelo trabalho fiscal**. Se o julgador “[...] não aponta especificamente onde há obscuridade [...]” é porque todo o trabalho peca pela falta de clareza, uma vez que, como já amplamente demonstrado, os autos padecem de falta de transparência no levantamento dos créditos objeto da lide.

A unidade preparadora, nas duas vezes em que foi instada a se manifestar, ficou ciente de que o problema estava relacionado com o exame das notas fiscais de aquisição da ZFM, especificamente se estas estariam ou não incluídas no cômputo dos créditos normais da COFINS não-cumulativa. Apresentar um demonstrativo sobre a apuração dos créditos não significa que a autoridade administrativa responsável pela glosa do direito estaria “*travestindo-se de julgador*”, mas apenas cumprindo com seu dever de ofício de aclarar o trabalho fiscal, possibilitando não só a formação de um juízo da contenda por parte do julgador, como, também, o exercício mais adequado do direito de defesa por parte da recorrente.

Em resposta à segunda diligência solicitada pela DRJ Curitiba (fls. 722), que requereu a juntada aos autos de “*cópia dos arquivos digitais contendo a relação de notas fiscais de entrada em que se baseou a autoridade fiscal para concluir pelo duplo creditamento das aquisições efetuadas junto a fornecedores da ZFM*”, a unidade preparadora apresentou extenso impresso dos “*arquivos digitais LRE*” (fls. 724/767) cujo exame na fase de julgamento foge completamente à razoabilidade. Uma simples olhada nos documentos acima referenciados demonstra que os mesmos não tem nenhuma serventia para o julgador (não há qualquer tabulação ou organização mínima que seja dos dados). No lugar dessa listagem, que nada contribui para o esclarecimento dos fatos, deveria ter sido acostada aos autos planilha de apuração contendo a relação das notas fiscais correspondentes aos créditos normais da COFINS não-cumulativa e aos créditos pela aquisição de insumos da ZFM, com destaque daquelas que estariam repetidas nas duas apurações.

No caso presente, a amostragem, entendo, poderia servir para examinar o correto cômputo do crédito pelo sujeito passivo. Porém, uma vez encontrado algum problema, necessário se faz a apuração clara do crédito alegado, inclusive para permitir o exercício do direito de defesa, prejudicado no caso em tela, dada a metodologia indireta, por amostragem e pouco transparente em que se fundou a autoridade fiscal para glosar parcialmente o direito pleiteado.

A fim de demonstrar que as aquisições junto à Zona Franca de Manaus não teriam sido deduzidas, a autoridade fiscal poderia, ainda, ter se baseado nos dados informados na linha 2 da DACON (fls. 507/509) – “*Bens utilizados como insumos*”, cujos montantes, quando comparados com os valores correspondentes ao total de entradas lançado no livro *Registro de Entradas* (fls. 516/708), acaso houvesse identidade entre os mesmos, representaria indicativo de que as aquisições da ZFM estariam indevidamente consignadas na DACON. Mas isso também não foi feito pela autoridade responsável.

Para finalizar, releva ainda mencionar que a decisão de primeira instância indeferiu a manifestação de inconformidade não com base em demonstração, nos autos, de que o crédito reclamado seria inferior ao correto, mas sim na alegada não comprovação do direito creditório por parte do contribuinte. A decisão em tela repete a metodologia indireta utilizada pela autoridade fiscal e ressalta que o contribuinte “*não demonstra claramente como chegou ao resultado que pleiteia*”.

Tal entendimento não me parece razoável, já que, por tudo o que foi exposto, resta claro que o direito do sujeito passivo foi cerceado pela falta de transparência na apuração

procedida pelo fisco. O contribuinte apurou os créditos decorrentes do regime da não-cumulatividade da COFINS no período. Sua contabilidade foi submetida à fiscalização. Cabia a esta, não tendo concordado com os cálculos, o dever de mostrar claramente como chegou a resultado diverso, motivando, assim, adequadamente, sua discordância, com documentos e demonstrativos suficientes para as exigências do caso.

Impor à interessada a obrigação de comprovar que não computou em duplicidade (com alíquota normal e com alíquota diferenciada) as notas fiscais de aquisição de insumos me parece ser caso de exigência de prova impossível, ou prova negativa – tão rechaçada pela doutrina –, isso considerando a necessidade de abertura da contabilidade para exame de todas as aquisições, **documentação já apresentada à autoridade fiscal pelo contribuinte, como relatado.**

Quanto ao resultado do juízo aqui expresso sobre a lide entendo estar diante de realidade que exige seja declarada a nulidade da ação fiscal por vício material.

Com efeito, no caso em tela a exigência não carece de nenhum dos elementos formais necessários à sua exteriorização, dentre os quais a descrição dos fatos e o demonstrativo do montante devido. Tais elementos, embora presentes – o que afasta a hipótese de nulidade por vício formal – estão expressos de forma defeituosa, posto que insuficientes para subsidiar a glosa parcial do crédito pleiteado e o próprio exercício do direito de defesa por parte da querelante.

Assim, muito embora a lide retrate fato em que estão preenchidos todos os elementos essenciais à sua plena validade do ponto de vista formal, existe uma mácula na motivação do próprio ato que glosou parcialmente o direito creditório alegado, mácula esta de natureza substancial, não sanada nas duas diligências requeridas junto à unidade preparadora, que, a julgar pela forma como tratou os pedidos feitos pela autoridade julgadora, parece também não ser capaz de explicar como procedeu em relação às glosas dos créditos do sujeito passivo.

Por tal razão, não podendo me pronunciar sobre a improcedência da exigência – pois também não há elementos suficientes para tanto –, é que concluo deva ser a ação fiscal declarada nula, por vício material, por ser este resultado mais adequado para o caso examinado.

Da Conclusão

Por todo o exposto, voto para dar provimento ao recurso voluntário interposto pela recorrente, no sentido de declarar nula a ação fiscal, por vício material.

Sala de Sessões, em 21 de maio de 2013.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios – Relator

Voto Vencedor***Dos insumos adquiridos da Zona Franca de Manaus***

Consoante anotado pelo i. relator, o direito creditório inicialmente arguido pelo sujeito passivo foi reconhecido apenas parcialmente pela unidade de origem, já que, segundo a fiscalização, os insumos adquiridos da Zona Franca de Manaus – ZFM (relação às fls. 440/444) teriam sido computados em duplicidade, ou seja, tanto no cálculo a partir da aplicação das alíquotas normais como, em sua maioria, pela aplicação de alíquotas diferenciadas estipuladas pela § 17 do artigo 3º da Lei nº 10.833/03. Portanto, segundo consta do Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal, a empresa teria se beneficiado de um “duplo creditamento” (v. fls. 437/438).

Entretanto, as seguintes passagens do voto condutor trazem questões de relevo ao deslinde da questão:

O despacho decisório em referência não possui nenhum demonstrativo de apuração. Apenas relaciona as notas fiscais que foram excluídas da base de cálculo dos créditos na rubrica bens utilizados como insumo (v. fls. 447/451), no valor total de R\$ 1.888.343,04, ressaltando ainda haverem sido excluídos do cômputo dos créditos, na rubrica créditos a descontar COFINS importação – alíquota de 7,6%, as quantias de R\$ 1.890,99, R\$ 5.328,87 e R\$ 14.099,29, respectivamente, nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2005.

.....

Contudo, como já dito, não há nos autos nenhum documento ou demonstrativo capaz de evidenciar, de forma clara, a duplicidade de utilização das notas fiscais no cômputo dos créditos pelo sujeito passivo. O demonstrativo de apuração dos créditos da COFINS (fls. 443), anexado posteriormente ao termo de verificação fiscal (fls. 431/442), é insuficiente para atestar que as aquisições de insumos da ZFM estavam também computadas na base de cálculo da contribuição segundo alíquotas normais.

Já a interessada afirma que os insumos adquiridos da ZFM não integraram a rubrica dos bens utilizados como insumos, já que os mesmos teriam sido descontados da correspondente base de cálculo.

No caso presente, consoante leitura do despacho decisório de fls. 444/452, contata-se que a fiscalização valeu-se do resultado da análise procedida no processo nº 10920.001102/2006-18, inerente a pedido de ressarcimento do PIS/Pasep do mesmo período (4º trimestre de 2005) – v. fls. 445.

Em análise do andamento desse processo, verifiquei que a matéria já fora objeto de julgamento pela DRJ Curitiba em 24 de fevereiro de 2010, tendo o colegiado julgador, por unanimidade de votos, acolhido as razões da manifestação de inconformidade e restabelecido o crédito referente à contribuição ao PIS/Pasep não-cumulativo relativo ao 4º trimestre de 2005. A decisão restou assim ementada:

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DE INSUMOS.

Comprovado pelo Registro de Entrada que os créditos das aquisições de insumos da Zona Franca de Manaus não foram incluídos como “Bens Utilizados como Insumos”, deve ser restabelecida a glosa que considerou em duplicidade o correspondente creditamento.

Com efeito, como bem anotado no voto condutor desse aresto, pelas cópias do Registro de Entradas apresentadas pela empresa no processo 10920.001102/2006-18 (fls. 417 a 487), relativamente aos meses de outubro, novembro e dezembro de 2005, e pelo informado no DACON, observamos os seguintes valores:

	outubro/2005 (Fl. 62 e 63 vol. 3 digital PIS)	novembro/2005 (Fl. 82 e 83 vol. 3 digital PIS)	dezembro/2005 (Fl. 98 e 99 vol. 3 digital PIS)
Total de Entradas Registradas	1.966.380,66	1.711.747,43	1.030.127,78
(-) IPI	71.000,46	55.752,73	35.457,65
Total das Aquisições sem IPI	1.895.380,20	1.655.994,70	994.670,13
Registro de Entradas da ZFM	491.010,52	482.341,64	214.990,87
Declarado – DACON (1)	1.446.511,42	1.282.906,44	821.613,78

Assim, verifica-se que as notas fiscais listadas pela fiscalização - cujo crédito foi objeto de glosa - já foram excluídas pela interessada quando do preenchimento da linha 02 – “Bens Utilizados como Insumos” do Dacon, e, portanto, não foram aproveitadas em duplicidade.

Pontue-se que esses mesmos dados podem também ser colhidos dos autos do presente processo a partir dos registros de entrada acostados a fls. 507 a 680, filtrando-os pelo código fiscal (CFOP) 1101 e 2101.

Já as compras de insumos da Zona Franca de Manaus estão registradas a fls. 793 a 797, 809 a 813, e 822 a 822 (processo digital).

Dessa forma, há que se afastar a glosa dos créditos correspondentes às aquisições da Zona Franca de Manaus.

Dos pagamentos relativos aos créditos de Cofins na importação.

Relata ainda a fiscalização que, em determinados trimestres, a interessada declarou no DACON créditos oriundos de operações de importação onde as respectivas contribuições não foram pagas, não podendo a empresa, portanto, se creditar em relação às correspondentes transações (v. fls. 441).

Entretanto, compulsando os comprovantes de pagamento acostados a fls. 681 a 688, verificamos que os valores informados a título de "Créditos a descontar de Cofins na importação" foram efetivamente pagos dentro do mês de referência do crédito (novembro e dezembro de 2005), a exceção apenas do valor glosado referente ao mês de outubro de 2005 (R\$ 1.890,99) cujos comprovantes juntados atestam apenas o pagamento de R\$ 2.465,67 em relação aos R\$ 4.356,66 declarados na DACON-linha 22 (fl. 62).

Com efeito, há equívoco na decisão recorrida ao entender que os pagamentos em tela teriam sido feitos no dia 13/10/2008. Referida data corresponde ao dia em que os comprovantes foram emitidos no sítio eletrônico da Receita Federal, sendo os recolhimento efetuados no 4º trimestre de 2005 (fls. 681 a 688).

Dessa forma, há também que se afastar a glosa dos créditos correspondentes à rubrica *créditos a descontar COFINS importação – alíquota de 7,6%* relativa aos meses de novembro e dezembro de 2005.

Da conclusão

Pelo exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao presente recurso voluntário para

i) afastar a glosa dos créditos correspondentes às aquisições da Zona Franca de Manaus;

ii) afastar a glosa dos créditos correspondentes à rubrica *créditos a descontar COFINS importação – alíquota de 7,6%* relativa aos meses de novembro e dezembro de 2005;

iii) manter a exclusão do cômputo dos créditos, na rubrica *créditos a descontar COFINS importação – alíquota de 7,6%*, da quantia de R\$ 1.890,99 referente ao mês de outubro de 2005.

iv) homologar as respectivas compensações até o valor do crédito reconhecido.

Sala das Sessões, em 21 de maio de 2013.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda – Redator designado