



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

Processo n° 10972.720099/2012-78
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1103-001.168 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de fevereiro de 2015
Matéria IRPJ, CSLL, PIS e COFINS
Recorrente ZEMA CIA DE PETRÓLEO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

PRELIMINAR DE NULIDADE - IRPJ - CSLL

Instrumentos específicos dos autos de infração de IRPJ e de CSLL mantêm sintonia com o motivo constante no termo de verificação fiscal. O MPF-F foi alterado para compreender o IRPJ. Relação de saldos credores de caixa por data, e para a qual foram requeridos esclarecimentos acompanhados da documentação suporte. Inocorrência de nulidade.

SALDO CREDOR DE CAIXA - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS - VÍCIO SUBSTANCIAL

O autuante considerou como receita omitida o saldo credor da conta Caixa, emergente na primeira data de 2008. Daí em diante, só considerou o que excedeu de valor como saldo credor naquela conta durante o ano-calendário. Procedimento na mensuração do saldo credor de caixa como presunção legal de omissão de receitas irreparável.

PIS - COFINS - DECLINAÇÃO DE COMPETÊNCIA

Os lançamentos de PIS e de Cofins não são lastreados em fatos cuja apuração configurou materialidade tributável de IRPJ e de CSLL. Aquelas exigências são autônomas, sendo de competência para julgamento a Terceira Seção do CARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade, (i) negar provimento ao recurso quanto à omissão de receitas por saldo credor de caixa para fins de IRPJ e de CSLL, (ii) declinar competência para julgamento de toda a matéria de PIS e de Cofins para a 3ª Seção de Julgamento e (iii) determinar a formação de processo específico para as exigências de PIS e Cofins segundo indicado no voto do Relator.

Processo nº 10972.720099/2012-78
Acórdão n.º **1103-001.168**

S1-C1T3
Fl. 1.893

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva- Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Eduardo Martins Neiva Monteiro, André Mendes de Moura, Fábio Nieves Barreira e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

Trata-se de Autos de Infração que exigem crédito tributário no montante de R\$ 2.077.661,73 referente à falta de pagamento de IRPJ, CSL, PIS e Cofins no ano-calendário 2008.

A ação fiscal está detalhada no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1737 a 1777, no qual consta, em síntese:

II - DESCRIÇÃO DOS FATOS

[...]

O contribuinte é empresa com domicílio fiscal em Uberaba/MG e exerce a atividade de CNAE:

4681801 Comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, exceto lubrificantes, não realizado por transportador retalhista (T.R.R.), e como CNAE secundário 7020400 - Atividades de consultoria em gestão empresarial, exceto consultoria técnica específica, em 2008 optou pelo regime do Lucro Real Anual, conforme Declaração de Informações Econômico fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) apresentada em 27/11/2009 (fls. 36 a 69).

[...]

As distribuidoras de combustíveis estavam sujeitas aos dois regimes de apuração do PIS e da Cofins em 2008:

1. O não cumulativo em relação à revenda de gasolina e óleo diesel, cuja tributação ocorria de forma concentrada no produtor/importador. As vendas pela distribuidora eram realizadas com alíquota zero. A partir de out/2008 o álcool passou para o regime não cumulativo, com tributação concentrada no produtor/importador.

2. O regime cumulativo em relação ao álcool para fins carburantes, cujas contribuições eram apuradas de forma concentrada a alíquotas diferenciadas (1,46% para o PIS e 6,74% para a Cofins) pela distribuidora até set/2008.

A tributação da receita de venda de álcool para fins carburantes de jan/2008 a set/2008 está obrigatoriamente sujeita à sistemática cumulativa, de modo que não é possível o desconto de créditos vinculados a esta receita nesse período, tampouco em relação às receitas relativas ao estoque existente em 30/09/2008, mesmo ocorridas após essa data, que também estão sujeitas ao regime cumulativo.

Não cabe o crédito relativo a bens e serviços utilizados como insumo por empresa que desenvolve atividade comercial, haja vista que os insumos devem ser aplicados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (inc. II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003).

Da mesma forma, descabe o crédito referente a máquinas e outros bens incorporados ao ativo imobilizado de empresas comerciais, vez que esses bens devem ter como fim a utilização na produção de bens ou na prestação de Serviços (inc. VI do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e inc. VI do art. 3º da Lei nº 10.833/2003).

[...]

Quando a legislação admitiu o crédito na armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, ela expressamente dispôs sobre os produtos cujos créditos eram admitidos, nos seguintes termos: “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor” (Lei nº 10.833/2003, art. 3º, IX, c/c art. 15, II – grifo nosso).

Observa-se que os créditos admitidos são aqueles dos incisos I e II do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002.

O inciso I aplica-se ao ramo de atividade do Contribuinte. Contudo, não aos produtos vendidos pelo Contribuinte, pois, em sua redação original, a Lei nº 10.637/2002, art. 1º, § 3º, III e IV, para os quais o referido inciso I, alínea “a”, remete, excluíram do regime não cumulativo os produtos sujeitos à substituição (III) e à incidência monofásica (IV).

Posteriormente, o citado inciso IV é alterado pela Lei 10.865/2004, admitindo no regime não cumulativo os produtos sujeitos à incidência monofásica, exceto o álcool. Contudo, esta mesma lei incluiu no referido inciso I, do art. 3º, a alínea “b”, mantendo a vedação do crédito na aquisição para revenda dos produtos sujeitos à incidência monofásica previstos no art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.637/2002.

Estes produtos são admitidos no regime não cumulativo para permitir aos fabricantes apurarem créditos incidentes sobre os insumos aplicados em suas fabricações e sobre as despesas vinculadas, armazenagem e frete na venda, pelo elementar fato de suportarem a incidência monofásica, pagando a contribuição na venda.

A gasolina e o óleo diesel são adquiridos e vendidos pelos distribuidores à alíquota zero, visto que a contribuição foi totalmente paga no fabricante. De fato, toda a tributação ocorre na refinaria, para o resto da cadeia não há tributação. Desse modo, sobre estes produtos não é admitido o crédito no resto da cadeia.

Verificamos nos Demonstrativos de Apuração dos Créditos (fls. 24 a 35) que o contribuinte, de janeiro a novembro de 2008, calculou seu crédito por meio de rateio, cujo percentual foi obtido dividindo-se o faturamento (todas as receitas auferidas inclusive financeiras) menos vendas de álcool pelo faturamento:

$$\frac{(FATURAMENTO - VENDA \text{ \textit{ÁLCOOL HIDRATADO)}}}{FATURAMENTO}$$

No mês de dezembro de 2008, não utilizou percentual de rateio.

A apuração de crédito por rateio prevista no artigo 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.637/2002 e Art. 3º, § 8º, II, e art. 6º, § 1º, da Lei nº 10.833/2003, considera como receita bruta sujeita a incidência não cumulativa somente aquela sobre a qual incidiu contribuição no regime não cumulativo, e como receita bruta total a soma das receitas auferidas nos regimes cumulativo e não cumulativo.

Portanto, o crédito a ser apurado deverá corresponder à relação percentual existente entre as receitas que, efetivamente, foram incluídas nas bases de cálculo de incidências e recolhimentos em ambos os regimes.

O cálculo do percentual para apurar, por rateio, o crédito do Contribuinte está demonstrado na tabela abaixo, a partir dos valores extraídos da contabilidade, as receitas que compõem a coluna "A" estão demonstradas no Anexo IV ao presente Termo:

MÊS	RECEITAS SUJEITAS À INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO			PERCENTUAL
	NÃO-CUMULATIVA	CUMULATIVA ALCOOL HIDRATADO	RECEITA TOTAL	
	(A)	(B)	C = (A+B)	
jan/08	48.266,34	3.738.857,37	3.787.123,71	1,27%
fev/08	14.091,44	3.215.583,71	3.229.675,15	0,44%
mar/08	32.423,78	2.967.865,34	3.000.289,12	1,08%
abr/08	54.688,52	3.635.906,45	3.690.594,97	1,48%
mai/08	28.265,40	3.552.222,18	3.580.487,58	0,79%
jun/08	22.315,99	3.310.620,48	3.332.936,47	0,67%
jul/08	87.194,80	4.315.188,71	4.402.383,51	1,98%
ago/08	171.925,17	4.147.363,63	4.319.288,80	3,98%
set/08	30.406,72	4.826.766,82	4.857.173,54	0,63%
out/08	3.437.649,58	1.399.356,20	4.837.005,78	71,07%
nov/08	4.614.740,91	4.990,18	4.619.731,09	99,89%
dez/08	5.696.172,38		5.696.172,38	100,00%

2 – Créditos Apurados nos Dacon do primeiro trimestre – período 01/2008 a 03/2008.

Nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais deste período, o Contribuinte apurou créditos nas seguintes rubricas, conforme Anexo I ao presente Termo:

a) Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, Inclusive sob a forma de Vapor;

b) Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica;

c) Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica;

d) Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda;

e) Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil;

f) Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação);

g) Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção);

h) Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias.

[...]

2.1 – despesas de energia elétrica:

O aproveitamento de crédito do PIS e da Cofins incidentes sobre despesas de energia está previsto no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/2002, na redação da Lei 10.684/2003 e no art. 3º, incisos III, da Lei nº 10.833/2003.

Contudo, apesar do referido artigo 3º não impor restrição quanto a ramo de atividade nem limitar o crédito a determinadas circunstâncias, ele determina em seu § 8º, inciso II a metodologia de cálculo por rateio conforme exposto no item “1” acima.

Demonstramos no Anexo III ao presente Termo, os valores das despesas de energia elétrica que serviram de base para a aplicação do percentual de rateio e o crédito apurado.

2.2 despesas de aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas:

O aproveitamento de crédito do PIS e da Cofins incidentes sobre despesas de aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas está previsto no art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.637/2002, na redação da Lei 10.684/2003 e no art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.833/2003.

[...]

Analisando o demonstrativo apresentado verificamos que o mesmo se apropriou de créditos sobre despesas de condomínio, aluguel de veículos e outros aluguéis para os quais não foram apresentados os contratos.

Ocorre que não existe previsão legal para apropriação de créditos sobre despesas de condomínio e aluguel de veículos. Deixamos de fazer qualquer verificação acerca da consistência do crédito apurado nessas rubricas pelo contribuinte, bem como em relação aos créditos decorrentes de aluguéis para os quais não foram apresentados contratos. Na remota hipótese de se

entender forma divergente, os pretensos créditos deverão ser objeto de análise.

Demonstramos no Anexo III ao presente Termo, os valores dos aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas devidamente comprovados que serviram de base para a aplicação do percentual de rateio e o crédito apurado.

2.3 Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica:

A análise dessa rubrica foi feita no item 2.2, haja vista que o próprio contribuinte esclareceu que em alguns meses informou tais despesas na linha 05 e em outros na linha 06 das Fichas 06A e 16A do DACON.

Os contratos apresentados são contratos de locação de veículos. Não existe previsão legal para apropriação de créditos sobre despesas de aluguel de veículos. Deixamos de fazer qualquer verificação acerca da consistência do crédito apurado nessas rubricas pelo contribuinte. Na remota hipótese de se entender de forma divergente, os pretensos créditos deverão ser objeto de análise.

2.4 Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda:

Em resposta à intimação constante do item 2.4 do Termo de Constatação e Intimação de 18/05/2012, o Contribuinte informou que os créditos relativos a tais despesas são referentes às operações de armazenagem e fretes relacionados às vendas de gasolina, álcool hidratado e óleo diesel, não existindo créditos nesta rubrica que não estejam vinculados a estas mercadorias (fls.673 a 696).

Nos demonstrativos (fls. 24 a 35) apontou as contas analíticas de Custos 5105068 Fretes e Carretos Combustíveis Vendas cujos valores serviram de base dos créditos.

Consoante a análise feita no tópico II do presente Termo, entendemos que existe vedação legal expressa relativamente ao aproveitamento de tais créditos, que glosamos integralmente.

Dessa forma, deixamos de fazer qualquer verificação acerca da consistência do crédito apurado nessas rubricas pelo contribuinte.

Na remota hipótese de se entender de forma divergente, os pretensos créditos deverão ser objeto de análise.

2.5 Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil:

Em resposta à intimação constante do item 2.5 do Termo de Constatação e Intimação de 18/05/2012, o Contribuinte informou que os créditos relativos a tais despesas foram informados incorretamente nessa linha, e que o valor informado refere-se a armazenagem e frete e deveria ter sido lançado na linha 07 das fichas 06A e 16A (fls. 673 a 696).

2.6 Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação):

[...]

Ou seja, a base de depreciação utilizada não guarda consonância com o demonstrativo apresentado, o que inviabiliza qualquer análise, pois não cabe a Auditoria apontar a Base de Cálculo da Depreciação, apenas verificar se está em conformidade com o regramento legal, face aos documentos e esclarecimentos apresentados.

2.6.1 Em relação ao imobilizado “FILIAL SENADOR CANEDO” apresentou escritura de aquisição do imóvel (fls. 917 a 919).

[...]

Dessa forma serão integralmente glosados os créditos apropriados decorrentes das despesas de depreciação do imobilizado “FILIAL SENADOR CANEDO”, por falta de comprovação.

2.6.2 Em relação ao imobilizado “FILIAL BARRA DO GARÇAS” apresentou Certidão do 1º Registro de Imóveis da circunscrição de Barra do Garças (fls. 920 a 922).

[...]

Dessa forma serão integralmente glosados os créditos apropriados decorrentes das despesas de depreciação do imobilizado “FILIAL BARRA DO GARÇAS”, por falta de comprovação.

2.6.3 Em relação ao imobilizado “FILIAL UBERABA” apresentou Escritura de dação em pagamento (fls. 923 a 928).

[...]

Dessa forma serão integralmente glosados os créditos apropriados decorrentes das despesas de depreciação do imobilizado “FILIAL UBERABA”, por falta de comprovação.

2.6.4 Em relação ao imobilizado “FILIAL UBERLÂNDIA” apresentou Certidão do imóvel expedida em 29/03/2012 (fl. 929), relação de notas que compõem a ampliação da Base de Uberlândia (fls. 930 a 933) e notas fiscais respectivas (fls. 934 a 1136).

[...]

Dessa forma serão integralmente glosados os créditos apropriados decorrentes das despesas de depreciação do imobilizado “FILIAL UBERLÂNDIA”, pelos seguintes motivos:

> Não existe registro da Ampliação;

> *Controle Patrimonial divergente do demonstrativo apresentado;*

> *A Base de cálculo da Depreciação não foi demonstrada.*

2.7 Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção):

Em resposta a intimação (item 2.4 do Termo de Constatação e Intimação de 18/05/2012 fls. 381 a 385) o Contribuinte informou que os créditos relativos a tais despesas foram informados incorretamente nessa linha, apresentou uma tabela em que demonstra os valores e as linhas corretas, ficando evidente que não existe crédito nessa rubrica (fls. 673 a 696).

2.8 Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias:

[...]

Os contratos de fornecimento de combustível e outras avenças apresentados (fls. 491 a 499) têm por objeto a aquisição com exclusividade pela revendedora (Posto Fidelizado), para revenda em seu comércio varejista, dos produtos Gasolina C, óleo Diesel e Álcool Hidratado para fins carburantes, da fornecedora ZEMA CIA DE PETRÓLEO LTDA.

A fornecedora dá bens em comodato, arcando com as despesas de sua instalação, caracterizados como KIT VISUAL ZEMA, que consiste em vários itens consoante contratos.

As instalações dos Postos Fidelizados não foram objeto de locação, tampouco são utilizadas nas atividades do Contribuinte.

Dessa forma, os Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias não caracterizam hipótese de apropriação de créditos segundo a legislação supra, e foram glosados integralmente.

[...]

3- Créditos Apurados nos Dacon do segundo trimestre – período 04/2008 a 06/2008.

[...]

4- Créditos Apurados nos Dacon do terceiro trimestre – período 07/2008 a 09/2008.

Nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais deste período, o Contribuinte apurou créditos nas seguintes rubricas, conforme Anexo I ao presente Termo:

a) Bens para Revenda

b) Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, inclusive sob a forma de Vapor;

c) Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica;

d) Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica;

e) Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda;

f) Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação);

g) Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção);

h) Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias.

4.1 – Bens para Revenda:

O aproveitamento de crédito do PIS e da Cofins incidentes sobre bens adquiridos para revenda está previsto no art. 3º, inciso I, da Lei nº 10.637/2002, na redação da Lei 10.684/2003 e no art. 3º, inciso I, da Lei nº 10.833/2003.

Em resposta à intimação contida no item 2.1 do Termo de Constatação e Intimação de 18/05/2012, o Contribuinte apresentou as notas fiscais relativas à aquisição de bens para revenda (fls. 1338 a 1342).

Os bens adquiridos estão relacionados exclusivamente a receitas sujeitas a incidência não cumulativa, podendo apropriar integralmente os créditos incidentes, que são passíveis apenas de desconto.

Das notas fiscais apresentadas entendemos que somente a nota fiscal nº 61732, emitida pela BRINQUEDOS ROSITA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, e a nota fiscal de devolução emitida pela COMÉRCIO E COMBUSTÍVEIS CACHOEIRA LTDA geram créditos.

A nota fiscal de serviços nº 150, emitida pela VG PLACAS ARAXA LTDA, a nota fiscal de serviços nº 29171 emitida pela BREDARTES GRAFICAS LTDA não tratam de aquisição de bens para revenda, e serão glosadas.

A nota fiscal nº 362, emitida pela GRAFICA 3 PINTI LTDA, não trata de aquisição de bens para revenda, mas de despesa promocional, e será glosada.

Demonstramos no Anexo III ao presente Termo, os valores das aquisições que serviram de base para a apuração dos créditos.

[...]

5– Créditos Apurados nos Dacon do quarto trimestre – período 10/2008 a 12/2008. Nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais deste período, o Contribuinte apurou créditos nas seguintes rubricas, conforme Anexo I ao presente Termo:

a) Bens para Revenda

b) *Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, Inclusive sob a forma de Vapor;*

c) *Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica;*

d) *Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica;*

e) *Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda;*

f) *Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil;*

g) *Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação);*

h) *Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção);*

i) *Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias. j) Créditos Calculados por Unidade de Medida de Produto*

[...]

5.6 Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil:

[...]

Da leitura dos contratos de arrendamento apresentados, entendemos que os riscos e benefícios inerentes à propriedade dos ativos arrendados foram transferidos ao arrendatário, de forma que trata-se de venda financiada.

Nesse caso, os pagamentos das prestações do arrendamento mercantil financeiro não caracterizam uma despesa e serão registrados, parte como amortização parcial do saldo devedor da dívida e parte como pagamento de encargos financeiros, devendo o bem ser depreciado pela sua vida útil, e os créditos da não-cumulatividade serão apurados com base nos encargos de depreciação, nos termos do art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637/2002 e inciso VI, da Lei nº 10.833/2003, desde que esses bens tenham como fim a utilização na produção de bens ou na prestação de serviços, o que não é o caso do contribuinte.

Dessa forma, as Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil não caracterizam hipótese de apropriação de créditos segundo a legislação supra, e foram glosados integralmente.

[...]

5.10 Créditos Calculados por Unidade de Medida de Produto:

O Contribuinte optou pelo Regime Especial de Apuração e Pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre Combustíveis – RECOB, previsto no § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718/98, com vigência a partir de 01/10/2008. A opção pelo RECOB implica no cálculo das contribuições por unidade de medida, nos termos do artigo citado e do Decreto nº 6.573/2008.

A Lei nº 11.727, de junho de 2008, fixou novos parâmetros à tributação do álcool, incluindo-o na não-cumulatividade e estabelecendo uma tributação concentrada no distribuidor concomitante com uma menor tributação no produtor ou importador. As regras fundamentais dessa tributação estão postas no artigo 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que teve sua redação reescrita pela Lei nº 11.727, de 2008:

[...]

O artigo 3º, I, b, das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que trata do direito a crédito relativo a bens adquiridos para revenda também foi modificado pela Lei nº 11.727, de 2008:

[...]

As vedações ao direito de crédito em relação à aquisição de bens e serviços para revenda abrangem os produtos constantes no § 1º do art. 2º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003 (produtos sujeitos à tributação monofásica), e no § 1ºA do art. 2º das mesmas leis (álcool).

Ressalte-se que também o § 1ºA foi acrescentado nas leis de regência pela Lei nº 11.727, de 2008:

[...]

Ou seja, além de vedar o crédito relativo a bens adquiridos para revenda aos produtos monofásicos citados no § 1º do art. 2º, estendeu a Lei nº 11.727, de 2008, esta vedação também ao álcool, produto mencionado no § 1ºA do art. 2º. A mesma Lei nº 11.727, de 2008, quando acrescentou o § 13 ao art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998, estabeleceu uma exceção quanto à vedação aos créditos na aquisição para revenda:

[...]

Assim, é possível o desconto de créditos quando da aquisição por produtor, importador ou distribuidor de álcool de outro produtor, importador ou distribuidor. É necessário, todavia, que se proceda a uma interpretação sistemática do conteúdo normativo relativo ao álcool, trazido pela Lei nº 11.727, de 2008, para permitir a adequada compreensão da amplitude dessa exceção e para resolver a antinomia existente entre a norma constante da alínea b do inciso I do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, e a norma do § 13 do art. 15 da Lei nº 9.718, de 1998.

Não é razoável entender que na aquisição de álcool de um produtor por um distribuidor, haja direito a crédito. Isso porque a alínea b do inciso I do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 veda expressamente esse crédito. Referido crédito somente será possível quando de uma situação excepcional, ou seja, quando o produtor adquirir o produto de outro produtor ou quando o distribuidor adquirir o produto de outro distribuidor.

Nesses casos, para evitar a dupla tributação na cadeia de comercialização, que passa a ter um elo a mais, é permitido que seja descontado crédito.

Interpretação diferente implicaria a inconsistência da tributação da cadeia do álcool. Ressalte-se que, à semelhança da tributação dita monofásica, a alíquota zero atribuída ao comerciante varejista de álcool é compensada pela alíquota maior atribuída ao distribuidor. Permitir que ele se credite do álcool adquirido do produtor resultaria que a tributação no distribuidor deixaria de ser concentrada, não havendo nenhuma compensação tributária em relação à alíquota zero do final da cadeia.

Assim, conclui-se que não será possível o crédito quando da aquisição para revenda por um distribuidor de álcool de um produtor. O crédito somente será possível quando um produtor adquirir álcool de outro produtor, ou um distribuidor adquirir álcool de outro distribuidor.

Verificamos nos sistemas da Receita Federal o Código de atividade dos fornecedores de álcool do contribuinte e todos figuram como produtores de álcool.

Consoante Termo de Intimação Fiscal de 26/11/2012 (fls.1687 a 1689), Intimamos o contribuinte a informar e identificar as aquisições efetuadas de outro distribuidor. Em resposta apresentada em 29/11/20102 (fls. 1690 a 1692), o mesmo informou que não houve aquisição de álcool de outro distribuidor.

Portanto não está configurada a hipótese de crédito incidente na aquisição de álcool, pois não houve compra efetuada de outro distribuidor. Todos os créditos apropriados pelo contribuinte nessa rubrica serão glosados a exceção das notas fiscais relativas a devoluções de vendas, cujo crédito demonstramos abaixo:

V – RESUMO DAS BASES DE CÁLCULO AJUSTADAS E GLOSA DE CRÉDITOS

A auditoria das contribuições PIS e Cofins resultou na glosa parcial dos créditos apurados pelo Contribuinte.

Demonstramos no Anexo III ao presente Termo os valores das bases de cálculo dos créditos das contribuições PIS e Cofins apuradas pelo Contribuinte, apurados pela auditoria e das glosas efetuadas.

Os créditos apurados pelo contribuinte foram objeto de desconto e de compensação com débitos relativos a outros tributos, conforme Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento e Declarações de Compensação.

Este Auto de Infração tem por escopo glosar todos os créditos indevidamente apurados pelo Contribuinte, conforme aqui relatado.

Cumprе salientar que parte das glosas está intimamente relacionada ao cálculo do percentual de rateio utilizado pelo contribuinte e aquele contido na legislação.

Em razão das glosas efetuadas, demonstramos no Anexo IV, o confronto dos valores apurados das contribuições PIS e Cofins, com os créditos apurados pela auditoria constantes do Anexo III, remanescendo contribuições a serem lançadas de ofício, o que implica na total improcedência dos Pedidos de Ressarcimento e das Declarações de compensação que tiveram por objeto créditos relativos aos períodos analisados no presente trabalho.

Como a integralidade dos créditos apurados pela auditoria foram objeto de desconto, deixamos de mensurar os valores passíveis de ressarcimento.

VI – INFRAÇÕES

PIS – INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO

Em decorrência das glosas de créditos efetuadas, os valores dos créditos apurados não foram suficientes para extinguir as obrigações relativas ao PIS, consoante Anexo IV ao presente Termo.

Conforme se verifica no citado Anexo, foram consideradas na apuração do PIS, as receitas de Aluguéis, de Serviços Prestados, Compensação Financeira Petrobrás, venda de outros produtos e bonificações recebidas.

Em relação às receitas de Compensação Financeira Petrobrás, o contribuinte foi intimado a esclarecer sua natureza e apresentar documentos comprobatórios (item 2.11 do Termo de Constatação e Intimação de 18/05/2012 fls. 665 a 669).

Em resposta apresentada em 10/07/2012 (fls. 673 a 696) informou tratar-se de bonificações de desempenho e anexou as cartas de créditos (fls. 1352 a 1354).

Entendemos que referida receita compõe a base de cálculo do PIS, pois se enquadra no conceito de faturamento e não caracteriza receita financeira.

Em relação às receitas de bonificações recebidas, o contribuinte foi intimado a esclarecer sua natureza e apresentar documentos comprobatórios (item 2.12 do Termo de Constatação e Intimação de 18/05/2012 fls. 665 a 669).

Em resposta apresentada em 10/07/2012 (fls. 673 a 696) informou tratar-se de bonificações recebidas de fornecedores, listou os valores constantes da conta analítica 3202080 Bonificações Recebidas e apresentou oito notas fiscais das bonificações em mercadorias (fls. 1355 a 1362).

Esclareceu que as bonificações em valores foram levadas à tributação de PIS e Cofins conforme linha 01 da fichas 07B e

17B do Dacon, e as bonificações em mercadorias não foram levadas a tributação na entrada, mas foram tributadas na saída e não houve apropriação de créditos referente à entrada.

Verificamos as notas fiscais apresentadas e constatamos que as bonificações não estão vinculadas a operações de venda, portanto, não caracterizam desconto incondicional.

Entendemos que referidas receitas, seja em valores, seja em mercadorias, compõem a base de cálculo do PIS, pois se enquadram no conceito de faturamento e não caracterizam receita financeira.

Confrontando os valores apurados com os declarados a título de PIS não cumulativo em DCTF (extrato fls. 1379 a 1380), constatamos a ocorrência de divergências apontadas na linha "DIVERGÊNCIAS – LANÇAMENTO DE OFÍCIO" do Anexo IV, que foram objeto de lançamento na presente infração.

No Anexo IV demonstramos a apuração do PIS incidente sobre o faturamento e do PIS incidente sobre unidade de medida e totalizamos o valor objeto de lançamento na linha "PIS – TOTAL DO LANÇAMENTO".

PIS – OMISSÃO DE RECEITAS SALDO CREDOR DE CAIXA

Constatamos a ocorrência de saldo credor de caixa escriturado, o qual foi objeto de intimação ao Contribuinte, para prestar esclarecimentos detalhados acompanhados dos elementos de prova, justificar a ocorrência do saldo credor, e, não sendo possível afastar a presunção legal de omissão de receitas, informar e comprovar a natureza da receita objeto da omissão (itens 1.1 e 2.10 do Termo de Constatação e Intimação de 18/05/2012).

Em resposta apresentada em 10/07/2012, apresentou justificativas em relação ao saldo credor de caixa, acompanhadas das notas fiscais respectivas (fls. 1363 a 1378), que em síntese alegam divergências de datas relativas a entradas de recursos na conta caixa.

A resposta do contribuinte foi analisada conforme Anexo V ao presente Termo, concluindo-se que restaram não comprovadas as justificativas apresentadas, permanecendo os saldos credores de caixa não comprovados, o que caracteriza presunção legal de omissão de receitas nos termos do art. 281 do RIR/99.

Demonstramos a ocorrência de saldo credor de caixa nos valores indicados abaixo, que foram objeto de lançamento como omissão de receitas caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa. O lançamento foi efetuado por data de ocorrência, excluindo-se das ocorrências seguintes os valores lançados nas anteriores dentro do mesmo ano-calendário:

Data	Saldo Inicial	D/C	Débitos	Créditos	Saldo Final	D/C	Omissão de Receitas Lançamento
02/01/2008	60.190,27	D	1.223.531,90	1.300.870,42	17.148,25	C	17.148,25
03/01/2008	17.148,25	C	387.375,50	375.228,90	5.001,65	C	-
04/01/2008	5.001,65	C	66.434,00	79.815,37	18.383,02	C	1.234,77
05/01/2008	18.383,02	C	0,00	0,00	18.383,02	C	-
06/01/2008	18.383,02	C	0,00	0,00	18.383,02	C	-
30/01/2008	4.971,38	D	0,00	6.814,10	1.842,72	C	-
13/03/2008	5.779,43	D	10,00	10.451,65	4.662,22	C	-
19/03/2008	4.141,87	D	300,00	8.941,16	4.499,29	C	-
24/03/2008	2.711,26	D	0,00	3.454,00	742,74	C	-
03/04/2008	14.417,12	D	295,93	19.462,60	4.749,55	C	-
08/04/2008	639,15	D	21.071,61	23.134,20	1.423,44	C	-
09/04/2008	1.423,44	C	12.723,00	11.393,77	94,21	C	-
10/04/2008	94,21	C	7.100,00	7.162,81	157,02	C	-
10/09/2008	3.762,74	D	0,00	10.970,29	7.207,55	C	-
11/09/2008	7.207,55	C	8.767,00	2.366,73	807,28	C	-
12/09/2008	807,28	C	0,00	5.522,59	6.329,87	C	-
13/09/2008	6.329,87	C	0,00	0,00	6.329,87	C	-
26/09/2008	3.069,85	D	0,00	4.288,60	1.218,75	C	-
27/09/2008	1.218,75	C	0,00	0,00	1.218,75	C	-
28/09/2008	1.218,75	C	0,00	0,00	1.218,75	C	-
07/11/2008	1.826,25	D	6.889,00	9.361,82	646,57	C	-
08/11/2008	646,57	C	0,00	0,00	646,57	C	-
09/11/2008	646,57	C	0,00	0,00	646,57	C	-
11/11/2008	788,09	D	0,00	1.402,74	614,65	C	-
12/11/2008	614,65	C	0,00	1.348,03	1.962,68	C	-

Acostamos nas fls. 1410 a 1414, o Termo de Constatação Fiscal de 27/02/2012, com intimação para apresentação de arquivos magnéticos com registro das operações individuadas na conta caixa. Nas fls. 1415 a 1425, a resposta do contribuinte com apresentação do arquivo txt das operações individuadas na conta caixa. Nas fls. 1426 a 1459 os relatórios de acompanhamento dos arquivos magnéticos da contabilidade do ano-calendário 2008. Na fls. 1460 a 1517, o Razão da conta caixa extraído dos arquivos magnéticos da contabilidade. Nas fls. 1518 a 1686 o Razão da conta caixa em "txt" apresentado pelo contribuinte, com a indicação do saldo credor escriturado.

Nos termos do art. 24 da Lei nº 9.249/1995, no caso da pessoa jurídica auferir receitas sujeitas às duas alíquotas (cumulativa e não cumulativa) e não sendo possível identificar a alíquota aplicável à receita omitida, aplicar-se-á a essa a alíquota mais elevada entre aquelas previstas para as receitas auferidas pela pessoa jurídica, dessa forma tais receitas serão tributadas à alíquota de 1,65%.

PIS GLOSA DE CRÉDITOS – CRÉDITOS DE AQUISIÇÃO NO MERCADO INTERNO CONSTITUÍDO INDEVIDAMENTE

Em virtude de tudo o que foi exposto no presente Termo, concluímos pela ILEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS DO PIS nos valores Demonstrados no Anexo III, na linha "TOTAL DOS CRÉDITOS GLOSADOS", relativos aos meses de janeiro a dezembro de 2008, o que constitui infração à legislação que dispõe sobre tal contribuição. GLOSAMOS os créditos de PIS na sistemática não cumulativa, informados nos DACON de janeiro a dezembro de 2008 demonstrados no Anexo III ao presente Termo.

COFINS – INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO

Em decorrência das glosas de créditos efetuadas, os valores dos créditos apurados não foram suficientes para extinguir as obrigações relativas a Cofins, consoante Anexo IV ao presente Termo.

A mesma análise feita na infração PIS INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO, também se aplica a Cofins.

Confrontando os valores apurados com os declarados a título de Cofins não cumulativa em DCTF (extrato fls. 1381 a 1382), constatamos a ocorrência de divergências apontadas na linha "DIVERGÊNCIAS – LANÇAMENTO DE OFÍCIO" do Anexo IV, que foram objeto de lançamento na presente infração.

No Anexo IV demonstramos a apuração da Cofins incidente sobre o faturamento e da Cofins incidente sobre unidade de medida e totalizamos o valor objeto de lançamento na linha "COFINS – TOTAL DO LANÇAMENTO".

COFINS – OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA

Consoante análise feita na infração PIS – OMISSÃO DE RECEITAS SALDO

CREDOR DE CAIXA, também foi lançado como omissão de receitas sujeitas à tributação da Cofins, os saldos credores de caixa não comprovados, submetidos a alíquota de 7,6%.

COFINS – GLOSA DE CRÉDITOS – CRÉDITOS DE AQUISIÇÃO NO MERCADO INTERNO CONSTITUÍDO INDEVIDAMENTE

Em virtude de tudo o que foi exposto no presente Termo, concluímos pela ILEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS DA COFINS nos valores Demonstrados no Anexo III, na linha "TOTAL DOS CRÉDITOS GLOSADOS", relativos aos meses de janeiro a dezembro de 2008 o que constitui infração à legislação que dispõe sobre tal contribuição.

GLOSAMOS os créditos de Cofins na sistemática não cumulativa, informados nos DACON de janeiro a dezembro de 2008 consoante Anexo III ao presente Termo.

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS SALDO CREDOR DE CAIXA

Consoante análise feita na infração PIS – OMISSÃO DE RECEITAS SALDO CREDOR DE CAIXA, também foi lançado como omissão de receitas sujeitas à tributação do IRPJ, os saldos credores de caixa não comprovados, nos termos do art. 281 do RIR/99.

Como reflexo dessa infração foi lançada a CSLL incidente sobre a omissão de receitas nos termos do art. 24 da Lei nº 9.249/1995.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA COM BASE EM BALANCETE DE SUSPENSÃO/REDUÇÃO MULTA ISOLADA

Tendo em vista a omissão de receitas decorrente do saldo credor de caixa não comprovado, ficaram alteradas as bases de cálculo utilizadas pelo contribuinte para apuração mensal do IRPJ.

Recompusemos a base e verificamos falta de recolhimento de IRPJ conforme Anexo VI ao presente Termo. Sobre as divergências apuradas incide multa isolada de 50% nos termos do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA COM BASE EM BALANCETE DE SUSPENSÃO/REDUÇÃO MULTA ISOLADA

Tendo em vista a omissão de receitas decorrente do saldo credor de caixa não comprovado, ficaram alteradas as bases de cálculo utilizadas pelo contribuinte para apuração mensal da CSLL.

Recompusemos a base e verificamos falta de recolhimento da CSLL conforme Anexo VI ao presente Termo. Sobre as divergências apuradas incide multa isolada de 50% nos termos do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.”

Conforme descrito na decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Juiz de Fora à fl. 1821 (e-processo):

Contra o contribuinte identificado foram lavrados os Autos de Infração de fls. 1695 a 1736, referentes a IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins, que lhe exigem um crédito tributário de R\$ 2.077.661,73, com juros de mora calculados até dezembro de 2012, sendo:

IRPJ	
Contribuição	4.595,75
Juros de Mora	1.722,49
Multa	3.446,81
Multa Exigida Isoladamente	2.297,88
Valor do Crédito Apurado	12.062,93

CSLL	
Contribuição	1.654,47
Juros de Mora	620,10
Multa	1.240,85
Multa Exigida Isoladamente	827,24
Valor do Crédito Apurado	4.342,66

COFINS	
Contribuição	793.545,69
Juros de Mora	304.610,94
Multa	595.159,29
Valor do Crédito Apurado	1.693.315,92

PIS/PASEP	
Contribuição	172.429,67
Juros de Mora	66.188,28
Multa	129.322,27
Valor do Crédito Apurado	367.940,22

Crédito tributário do processo em R\$	2.077.661,73
---------------------------------------	--------------

DA IMPUGNAÇÃO

Irresignada, a recorrente apresentou impugnação de fls. 1781 e 1799 (e-processo), segundos os termos abaixo transcritos:

“[...]

I. PRELIMINARMENTE: NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO INÉPCIA - CERCEAMENTO DE DEFESA

O Auto de Infração não pode prosperar em face de sua inépcia e inconsistência, sob o ponto de vista formal.

Com efeito, da leitura e da análise da prolixa peça não se consegue deduzir a conclusão pela glosa dos créditos. Em que pese o denodo do nobre Auditor Fiscal dele prolator, o Auto de Infração não descreve com a necessária clareza as supostas irregularidades dos créditos, as teses jurídicas em que se pretende basear, e, enfim, os fatos subjacentes, em absoluta afronta ao disposto no art. 10, incisos III e IV, do Decreto n. 70.235/72.

Por seu turno, violenta o art. 9º, do citado diploma legal, já que vem desacompanhado dos elementos indispensáveis à comprovação dos elementos de que se serviu o nobre AF para a glosa.

*As confusões e contradições que permeiam as várias laudas do indigitado libelo, não bastasse consistirem em violências frontais aos dispositivos legais retro apontados, conduzem ao absoluto **cerceamento de defesa**, por parte do defendente, já que, não conseguindo, como não consegue, se extrair os pontos de ataque, não se consegue desincumbir-se do dever de se impugnar, ponto a ponto, a matéria (art. 17, do Decreto 70.235/72).*

Requer, pois, a decretação de nulidade do Auto de Infração vergastado, nos pontos abaixo delineados, conforme dispõe o art. 59, II, última figura, do Decreto n. 70.235/72, bem como o seu desmembramento, para que a defendente possa efetuar o pagamento das partes incontroversas (não impugnadas apenas por praticidade), com as reduções legais

II. MÉRITO: INSUBSISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO

[...]

Com efeito, do pouco que se consegue inteligir dos termos do extenso libelo, deduz-se que o nobre Auditor Fiscal autuante parte de premissas equivocadas, (a) de que não cabe o crédito relativo a bens e serviços utilizados como insumos, por se tratar de empresa que desenvolve atividade comercial, (b) de que não cabe o crédito referente a custos e despesas (armazenagem e frete) vinculados à venda de gasolina e óleo diesel, uma vez que o PIS e a COFINS têm incidência monofásica, na refinaria e (c) de que não cabe o crédito de PIS e COFINS quando da aquisição para revenda por um distribuidor de álcool de um produtor para efetuarem, com absoluto desacerto, a glosa dos créditos.

Por sua vez, laboram em crassos equívocos o nobre Auditor Fiscal ao presumir omissão de receita por atos de meras divergências de datas relativas a entradas de recursos na conta caixa, como se verá.

Expõe-se, a seguir, a fundamentação do caráter lido dos créditos glosados.

II.A. DA INSUBSISTÊNCIA DA CONSIDERAÇÃO DE QUE APENAS INDÚSTRIAS E PRESTADORAS DE SERVIÇOS PODEM APROVEITAR OS CRÉDITOS DE PIS E COFINS

A não cumulatividade do PIS e da COFINS é princípio que tem sede na Constituição da República, que não exclui o setor comercial. Não cabe, assim, como fez o nobre fiscal autuante, utilizar-se de interpretação literal de legislação infraconstitucional, para subverter aquele princípio.

Ora, a teleologia do sistema não cumulativo do PIS e da COFINS reside no intento de equalizar o tratamento tributário das empresas cujos produtos ou serviços são onerados pela incidência das contribuições, com o daquelas que não sofrem tais ônus. Se a legislação é incompleta, por casuística, surge a lacuna, que deve ser integrada pelo julgador, no caso concreto, de acordo com a analogia.

[...]

II.B. DA ABSOLUTA POSSIBILIDADE DO APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS, EM QUE PESE O REGIME MONOFÁSICO A QUE ESTÃO SUJEITOS PRODUTOS COMERCIALIZADOS PELA IMPUGNANTE

Com efeito, no regime monofásico de apuração de PIS/COFINS, o produtor ou importador é responsável pelo recolhimento das contribuições com alíquota majorada, ao passo que as operações seguintes são tributadas por alíquota zero das citadas contribuições.

Os produtos cujas receitas estão submetidas a esta modalidade de apuração foram elencados nos parágrafos 1º dos artigos 2º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, que faz remissão às diversas leis instituidoras da sistemática monofásica para determinadas mercadorias.

Com a inclusão da receita de venda dos produtos monofásicos, inclusive combustíveis (exceto álcool) na sistemática de PIS e COFINS da não cumulatividade, os contribuintes que comercializam tais produtos passaram, portanto, a fazer jus à apropriação aos créditos de PIS e COFINS.

Todavia, a sistemática da não cumulatividade das citadas contribuições limita aos revendedores a possibilidade de créditos somente sobre tais despesas, a saber: energia elétrica, aluguéis pagos a pessoas jurídicas, arrendamento mercantil, depreciação de máquinas e equipamentos adquiridos para locação, edificações e benfeitorias, bens recebidos em devolução e armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda.

Portanto, em relação a todos esses itens, há expressa disposição legal autorizando o crédito, independentemente do contribuinte exercer ou não a atividade de produção de bens destinados a venda.

Ademais, ao inserir os produtos de incidência monofásica na sistemática da não cumulatividade, o legislador não fez qualquer menção quanto à impossibilidade dos revendedores de tais produtos apropriarem os créditos sobre os itens acima, nem sequer fez qualquer vinculação à necessidade da saída ser tributada como condição à essa apropriação, e talvez a razão para não ter agido dessa forma resida no fato de que, na realidade, a tributação concentrada representa que todas as fases da cadeia estão sendo oneradas de forma antecipada,

exatamente como ocorre com o ICMS na modalidade da substituição tributária.

Não bastasse isso, o próprio artigo 17, da Lei 11.033/04, expressamente confere aos contribuintes que vendem produtos de incidência monofásica, submetidos à alíquota zero de PIS/COFINS, o direito de manutenção dos créditos das citadas contribuições.

Portanto não há dúvidas de que, ainda que o contribuinte somente revenda produtos sujeitos à alíquota zero, por enquadrarem-se no regime monofásico, lhe está assegurado por lei o direito à apropriação dos créditos de PIS e COFINS sobre as despesas descritas nos incisos III a IX do artigo 3º, das Leis.

Reitere-se que, com a entrada em vigor da Lei nº 10.865/04 foram modificados os artigos 1º, §3º, das Leis nº. 10.637/02 e 10.833/03, permitindo aos contribuintes sujeitos ao regime monofásico de PIS/COFINS apropriarem créditos sobre os custos, despesas e encargos listados no artigo 3º das citadas Leis nº. 10.637/02 e 10.833/03.

Até então, todos os contribuintes sujeitos ao regime monofásico estavam excluídos do regime não cumulativo. Entretanto, com a Lei nº 10.865/04 apenas se sujeitaram a esta restrição os contribuintes cujas receitas decorressem da venda de álcool, inclusive para fins carburantes (o que foi modificado pela Lei nº 11.727/08 lei de conversão da MP 413/08).

No caso de revenda de combustíveis, todavia, é vedado apenas o desconto de créditos decorrentes da aquisição de tais produtos, conforme prevê o artigo 3º, I, "b", das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

A Receita Federal acolheu inteiramente este entendimento em incontáveis soluções de consulta, nas quais ficou claro que operações sujeitas ao regime monofásico de PIS/COFINS estão enquadradas na não cumulatividade das contribuições a partir da Lei nº. 10.865/04, de modo que os contribuinte enquadrados neste regime têm mesmo direito aos créditos sobre as aludidas despesas (exceto em relação à aquisição para revenda do próprio bem enquadrado no regime monofásico).

Segue, exemplificadamente, a transcrição de algumas Soluções de Consultas a respeito do tema:

[...]

Corroborar esse entendimento o fato de que as Medidas Provisórias 413 e 451, ambas de 2008, continham a vedação a tais créditos (incisos III a IX do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03) pelos revendedores dos produtos de incidência monofásica, mas, em ambos os casos, nas leis de conversão tal novação legislativa não foi mantida, o que reforça o entendimento de que, portanto, inexistente na legislação qualquer restrição nesse sentido.

Para que não paire mais nenhuma dúvida a respeito do enquadramento das receitas de venda de gasolina e óleo diesel na sistemática da não cumulatividade veja o que nos orienta o serviço de "Perguntas e Respostas" da própria Secretaria da Receita Federal (texto extraído do "site" da SRF):

[...]

A apuração dos créditos, levada a efeito pela impugnante, é absolutamente legítima, amparada na legislação em vigor à época, conforme, inclusive, ilustra a Solução de Consulta abaixo colacionada:

[...]

Plenamente acertado, pois, o creditamento dos custos referentes ao frete e armazenamento, todos suportados pela impugnante, créditos estes referentes às operações de venda.

II.C. DA ABSOLUTA POSSIBILIDADE DO APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS NO ÁLCOOL ADQUIRIDO DO PRODUTOR

O nobre Fiscal autuante, dizendo-se fazer uma interpretação sistemática da legislação, conclui que "não será possível o crédito quando da aquisição para revenda por um distribuidor de álcool de um produtor. Aduz que "o crédito somente será possível quando um produtor adquirir álcool de outro produtor, ou um distribuidor adquirir álcool de outro distribuidor".

Por tal fundamento, glosaram-se todos os créditos.

Nada mais equivocado.

Com efeito, o entendimento esposado no libelo distorce, primeiramente, a letra e o espírito do disposto no § 1ºA, do art. 2º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, parágrafo este inserido pela Lei n. 11.727/08, que reza:

"Art. 2º . . .

§1º-A. Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores, importadores ou distribuidores com a venda de álcool, inclusive para fins carburantes, à qual se aplicam as alíquotas previstas no caput e no § 4º do art. 5º da Lei nº9.718, de 27 de novembro de 1998" (o grifo é nosso, pelas razões que se apontam abaixo).

Toda a argumentação utilizada pelo nobre Fiscal autuante, fulcrada em tal dispositivo, parece lastreada na parte não grifada. Em outros termos, a inteligência fiscal parece desconsiderar a parte final do dispositivo. Ora, muito esforço intelectual não é necessário para se entender — ao contrário da autuação que o dispositivo está, sim, a referendar a possibilidade da distribuidora se creditar do PIS e da COFINS referentes à aquisição do álcool. O que ele está a afirmar que,

quanto às alíquotas, para o álcool, o que se aplica é o caput e o § 4º, do art. 5º, da Lei n. 9.718/98!

Em segundo lugar, a argumentação Fiscal tenta subverter a lógica da gramática, ao "interpretar" o § 13, do mesmo art. 5º, da Lei 9.718/98, disposição esta também inserta pela Lei 11.727/08, in litteris:

“§ 13. O produtor, importador ou distribuidor de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeito ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pode descontar créditos relativos à aquisição do produto para revenda de outro produtor, importador ou distribuidor.”

Ora, nem se utilizando das vestes fiscalistas concebe-se concluir, do teor do dispositivo, que o aproveitamento dos créditos só se admite se houver transferência horizontal do produto (álcool), ou seja, entre distribuidora e distribuidora!

O que se depreende da disposição — e também aqui não se faz necessário muito esforço intelectual — é que, seja o produtor, importador ou distribuidor, pode descontar créditos relativos à aquisição do produto para revenda de outro produtor, importador ou distribuidor!

Em outros termos, se a defendente adquire álcool, seja de produtor, de importador ou de outra distribuidora, pode "descontar créditos"!

Constitui-se, pois, em flagrante **sofisma**, a invocação de "interpretação sistemática", a que teria laborado o nobre autuante, para as conclusões de vedação do crédito a que se chegou. Em verdade, utilizou-se de mera interpretação gramatical, e de qualidade duvidosa, para dizer o mínimo, para se chegar a tal conclusão.

Não há, pois, na lei, em seu texto ou contexto, qualquer vedação ao direito de crédito em relação à aquisição de álcool, para revenda, pela defendente.

A SRF via solução de consultas, já enfrentou tal tema, e da forma razoavelmente admitida, senão vejamos:

[...]

II.D. DA ABSOLUTA INEXISTÊNCIA DE SALDO CREDOR DE CAIXA

Ao contrário do que imputa a autuação ora em comento, não há que se falar em saldo credor de caixa e absurda a presunção de omissão de receitas.

Com efeito, e conforme amplamente demonstra a planilha existente nos autos, bem como a documentação que a acompanha, o que ocorreu foram simples divergências de datas relativas a entradas de recursos na conta caixa.

Plenamente demonstradas as origens das receitas, pois, a ausência de saldo credor de caixa, bem como a absurdez da presunção de omissão de receitas.

[...]"

DA DECISÃO DA DRJ

Em 25/4/2013, acordaram os membros da 1ª Turma de Julgamento da DRJ de Juiz de Fora, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, conforme o entendimento que se segue.

Preliminarmente, rejeitou-se a alegação de nulidade dos autos de infração, haja vista os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235/72 foram satisfeitos. Da mesma forma, afastou a alegação de cerceamento do direito de defesa.

Quanto ao ônus da prova, informou que cabe à autoridade lançadora provar a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar do fisco. Comprovado o direito de lançar cabe ao sujeito passivo alegar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos e além de alegar, comprová-los efetivamente.

Além disso, consigno que na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

Afirmou também, que no caso de a pessoa jurídica não dispor de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, o crédito será determinado pelo método de rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

Não obstante, admitiu os créditos oriundos da revenda de produtos monofásicos, haja vista que na sistemática não cumulativa de apuração da Cofins e PIS/Pasep incidente sobre a receita proveniente da revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, podem ser descontados créditos, sendo vedado o desconto de créditos relativos a bens sujeitos à tributação monofásica adquiridos para revenda, ao frete relativo à operação de revenda de produtos monofásicos, à bens e serviços usados como insumo e à depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado.

Quanto aos créditos de PIS/Pasep e de Cofins em decorrência da aquisição de álcool, anidro ou não, informou que os distribuidores não possuem e jamais possuíram direito à sua apuração junto a produtores, para efetuar sua revenda.

Ademais, atestou a caracterização da omissão de receitas e a existência de saldo credor de caixa, apurado em auditoria realizada pelo fisco e não informada pelo autuado com a apresentação de documentos hábeis e idôneos.

Por fim, julgou improcedente a impugnação, mantendo, contudo, o crédito tributário.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Processo nº 10972.720099/2012-78
Acórdão n.º **1103-001.168**

S1-C1T3
Fl. 1.918

Inconformada com a decisão, a recorrente interpôs, tempestivamente, recurso voluntário de fls. 1858 a 1875 (e-processo), reiterando integralmente o alegado em sede de impugnação.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Marcos Shiguelo Takata

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade (fls. 1852 e 1855). Dele, pois, conheço.

A numeração de fls. indicada neste voto é a do e-processo.

Há uma questão preliminar, que é a de competência para julgamento do recurso voluntário contra os lançamentos em dissídio.

Em consulta ao *site* da Receita Federal, mediante o código de acesso ao MPF-F que figura no termo de início de procedimento fiscal de fls. 3 a 5, e do qual decorre os lançamentos ultimados, vejo que o MPF-F foi aberto para fiscalização: de contribuições sociais da Seguridade Social dos segurados (contribuições previdenciárias) de janeiro a junho de 2011; de contribuições sociais da Seguridade Social da empresa/empregador (contribuições previdenciárias e conexas – sistema S), do mesmo período; das contribuições sociais da Seguridade Social de PIS e de Cofins de janeiro de 2007 a dezembro de 2008.

O MPF-F 06.1.05.00-2011-00267-0 foi alterado em 27/10/11 para substituição dos auditores fiscais responsáveis por sua execução. E, em 9/5/11, o referido MPF-F foi novamente alterado para inclusão de IRPJ entre os tributos a serem fiscalizados, para o período de janeiro de 2007 a dezembro de 2008.

A auditoria foi realizada em relação ao PIS e à Cofins, em conformidade com o MPF-F. Os lançamentos objetivaram a glosa de créditos de PIS e de Cofins para o período de janeiro a dezembro de 2008.

Também constituiu materialidade dos lançamentos o saldo credor de caixa, pressuposto fático da hipótese legal de omissão de receitas (art. 12, § 2º, do Decreto-lei 1.598/77, reproduzido no art. 281, I, do RIR/99), assim considerada (omissão de receitas) para efeitos de PIS e de Cofins, com aplicação do art. 24, § 2º, da Lei 9.249/95.

Como não poderia deixar de ser, o saldo credor de caixa foi considerado para fins de IR (presunção legal de omissão de receitas), e também de CSL.

Eis a dicção dos arts. 2º e 4º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF:

Art. 2º. À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação de:

I - Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ);

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

III - Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), quando se tratar de antecipação do IRPJ;

IV - demais tributos e o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), quando procedimentos conexos, decorrentes ou reflexos, assim compreendidos os referentes às exigências que estejam lastreadas em fatos cuja apuração serviu para configurar a prática de infração à legislação pertinente à tributação do IRPJ;

V - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (SIMPLES-Nacional);

VI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo; e

VII - tributos, empréstimos compulsórios e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

[...]

Art. 4º. À Terceira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação de:

I - Contribuição para o PIS/PASEP e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), inclusive as incidentes na importação de bens e serviços;

II - Contribuição para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL);

III - Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

IV - Crédito Presumido de IPI para ressarcimento da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS;

V - Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF);

VI - Imposto Provisório sobre a Movimentação Financeira (IPMF);

VII - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre Operações relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF);

VIII - Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE);

IX - Imposto sobre a Importação (II);

X - Imposto sobre a Exportação (IE);

XI - contribuições, taxas e infrações cambiais e administrativas relacionadas com a importação e a exportação;

XII - classificação tarifária de mercadorias;

XIII - isenção, redução e suspensão de tributos incidentes na importação e na exportação;

XIV - vistoria aduaneira, dano ou avaria, falta ou extravio de mercadoria;

XV - omissão, incorreção, falta de manifesto ou documento equivalente, bem como falta de volume manifestado;

XVI - infração relativa à fatura comercial e a outros documentos exigidos na importação e na exportação;

XVII - trânsito aduaneiro e demais regimes aduaneiros especiais, e dos regimes aplicados em áreas especiais, salvo a hipótese prevista no inciso XVII do art. 105 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966;

XVIII - remessa postal internacional, salvo as hipóteses previstas nos incisos XV e XVI, do art. 105, do Decreto-Lei nº 37, de 1966;

XIX - valor aduaneiro;

XX - bagagem; e

XXI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas físicas e jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo.

Parágrafo único. Cabe, ainda, à Terceira Seção processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância relativos aos lançamentos decorrentes do descumprimento de normas antidumping ou de medidas compensatórias.

Os lançamentos de PIS e de Cofins não são decorrentes das exigências de IRPJ e de CSL: não são lastreados em fatos cuja apuração configurou materialidade tributável de IRPJ e de CSL.

O que se dá aqui são exigência autônomas de PIS e de Cofins, decorrentes da glosa de créditos. Também, a omissão de receitas por presunção legal foi apurada nessa esteira, para PIS e Cofins, e, por decorrência, essa omissão de receitas foi considerada para exigência de IRPJ e de CSL.

A competência para julgamento do recurso voluntário é da 3ª Seção de Julgamento do CARF, exceto para a questão relativa à omissão de receitas por presunção legal, para fins de IRPJ e de CSL.

Em tais termos, declino a competência para apreciação da matéria devolvida a este órgão julgador, exceto quanto ao enfrentamento da questão do saldo credor de caixa, para efeitos de IRPJ e de CSL.

Pois bem.

A preliminar de nulidade versa sobre os lançamentos de PIS e de Cofins. Não causa espécie a eventualidade de se vir a reconhecer nulidade parcial dos autos de infração como um todo, ou seja, de nulidade somente de lançamentos de PIS e de Cofins, e não de IRPJ e de CSL.

A questão de vício substancial na aplicação da hipótese presuntiva legal de omissão de receitas por saldo credor de caixa se imbrica com o mérito, de modo que a apreciarei em conjunto.

Afora essa questão a ser enfrentada com o mérito, não diviso nulidade nos lançamentos de IRPJ e de CSL. Os instrumentos específicos dos autos de infração (fls. 1693, 1695 a 1710) mantêm sintonia com o motivo dos lançamentos constantes no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1763 a 1765, 1775 a 1777). O MPF-F foi alterado para compreender o IRPJ. Para os lançamentos conformados, sequer seria necessária tal alteração, em face do art. 8º da Portaria RFB 3.014/11, vigente à época do procedimento fiscal:

Art. 8º. Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo contido no MPF-F ou no MPF-E, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa no MPF.

Prossigo com o exame de mérito.

Nas fls. 658 a 662, consta o termo de constatação e intimação (com ciência em 22/5/12 – fl. 663), no qual há relação de saldos credores de caixa por data, referentes ao ano-calendário de 2008, e para a qual se solicitam esclarecimentos acompanhados de elementos comprobatórios que os justifiquem.

Nas fls. 673 a 688, figura a resposta da recorrente à intimação, na qual há uma planilha, com justificativas que procuram esclarecer os saldos credores de caixa, com indicação de notas fiscais acostadas aos autos. Alega-se que os saldos credores de caixa emergiram por divergência de datas de recebimento registradas na conta Caixa, especificamente no dia seguinte ao de entrada efetiva dos recursos. Na peça recursiva, limita-se a recorrente a fazer a mesma alegação, sem acostar aos autos nova documentação comprobatória.

Nas fls. 1369 a 1378 se encontram as notas fiscais referidas nas justificativas constantes na planilha, para a ocorrência dos saldos credores de caixa, por atraso no registro contábil *a débito* na conta caixa dos recebimentos pelas vendas de combustível.

A planilha sequer registra os lançamentos *a débito* individualmente na conta Caixa a darem cobertura ao saldo credor, e a efetiva recomposição com saldo devedor da conta Caixa. Não há indicação dos lançamentos contábeis *a débito* que teriam se dado no Razão da conta Caixa e sua correlação com os valores das notas fiscais.

As notas fiscais e a planilha, nesse quadro, não provam o alegado pela recorrente.

Por seu turno, o autuante considerou como receita omitida por presunção legal o saldo credor da conta Caixa, emergente na primeira data de 2008.

Daí em diante, somente considerou o que excedeu de valor como saldo credor naquela conta durante o ano-calendário de 2008. Ou seja, “excluiu” os lançamentos *a crédito* seguintes, ou melhor, o saldo credor que permanecera nas datas seguintes, para tomar como

“novo” saldo credor de caixa emergente apenas a parcela dele que sobejou o saldo credor de caixa inicial, dentro do mesmo ano-calendário (de 2008).

O procedimento do autuante, na *mensuração* do saldo credor de caixa como *receitas omitidas por presunção legal* do art. 12, § 2º, do Decreto-lei 1.598/77 (art. 281, I, do RIR/99) é *irrepreensível*.

Inexiste, pois, vício substancial na demarcação do pressuposto fático de omissão de receitas por presunção legal – saldo credor de caixa.

Sob tais ponderações, nego provimento ao recurso sobre a questão da omissão de receitas por saldo credor de caixa, para fins de IRPJ e de CSL.

Por fim, observo que não houve irresignação da recorrente sobre a questão das multas isoladas relativas ao IRPJ e à CSL por estimativa, razão pela qual deixo de enfrentar a matéria.

Nessa ordem de considerações e juízo, nego provimento ao recurso sobre a questão da omissão de receitas por saldo credor de caixa, para fins de IRPJ e de CSL, e declino a competência para julgamento de toda a matéria de PIS e de Cofins para a 3ª Seção de Julgamento do CARF, com a determinação de se constituírem autos apartados para os lançamentos de PIS e de Cofins e se formar processo específico para eles.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 4 de fevereiro de 2015

(assinado digitalmente)

Marcos Takata – Relator