



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

Processo nº 10980.005778/00-91
Recurso nº 126.816 Embargos
Acórdão nº 2101-00.203 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de junho de 2009
Matéria PIS
Embargante UNI COMBUSTÍVEIS LTDA. (NOVA RAZÃO SOCIAL DE EXTENSÃO COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.)
Interessado UNI COMBUSTÍVEIS LTDA. (NOVA RAZÃO SOCIAL DE EXTENSÃO COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/1996 a 30/09/1999

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. Retifica-se o Acórdão nº 202-17.496, na redação do Acórdão nº 202-18.560, cuja ementa passa a ter a seguinte redação:


NULIDADE. VÍCIOS DO MPF. O mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da fiscalização, não implicando nulidade do procedimento fiscal a emissão e tramite desse instrumento.

ERRO MATERIAL. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. Provado erro material no cálculo de conversão registrada no acórdão recorrido, de litros de gasolina adquirida de distribuidora para reais, há de se proceder ao devido acerto.

COMPENSAÇÃO DE FINSOCIAL E COFINS COM PIS. ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS DISTINTAS. Lei 9.430/96. Independentemente do regime, impossível a compensação entre espécies tributárias distintas e com destinação constitucional diferente, sem prévia solicitação à unidade da Receita Federal, nos termos da legislação vigente à época dos fatos.

COMPENSAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO RETIDA A MAIOR POR SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. A diferença positiva entre o valor retido do contribuinte pelo substituto tributário e o valor que por ele (substituído) seria devido em razão do preço efetivamente praticado no mercado varejista não é passível de restituição, sendo descabida, portanto, a compensação efetuada.

NORMAS PROCESSUAIS - PEDIDO DE DILIGÊNCIA- INDEFERIMENTO - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA NECESSIDADE E PERTINÊNCIA - A diligência não pode ser utilizada para inverter o ônus da prova em desfavor do fisco. A diligência não é um direito subjetivo do recorrente. Para

 0

que o pedido de diligência seja deferido pela autoridade julgadora, o julgador deve estar convencido de sua necessidade.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. Às instâncias administrativas não competem apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. É lícita a exigência do encargo com base na variação da taxa SELIC conforme precedentes jurisprudenciais - AGRg nos EDcl no RE nº 550.396 - SC.

Recurso provido em parte.

Embargos de declaração acolhidos.”

Embargos de declaração acolhidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração interpostos para esclarecer e suprir omissão no acórdão nº 202-17.496, de 08 de novembro de 2006, na redação dada pelo acórdão nº 202-18.560, de 23 de novembro de 2007, e rerratificar o decidido, para rejeitar o pedido de diligência e sanar a omissão apontada.


CAIO MARCOS CÂNDIDO

Presidente


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Antonio Zomer, Antônio Lisboa Cardoso, Domingos de Sá Filho, Antonio Carlos Atulim e Ivan Allegretti (Suplente).

Relatório

Trata-se da análise de embargos de declaração interpostos pela contribuinte, ao Acórdão nº 202-17.496 (fls. 1594/1598).

A ementa dessa decisão, já com o resultado do julgamento dos embargos da Procuradoria da Fazenda Nacional (AC. 202-18.560, fls. 1567/1574) está assim redigida:

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. Retifica-se o Acórdão nº 202-17.496, cuja ementa passa a ter a seguinte redação:

NULIDADE. VÍCIOS DO MPF.

O mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da fiscalização, não implicando nulidade do procedimento fiscal a emissão e tramite desse instrumento.

ERRO MATERIAL. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. *Provado erro material no cálculo de conversão registrada no acórdão recorrido, de litros de gasolina adquirida de distribuidora para reais, há de se proceder ao devido acerto.*

COMPENSAÇÃO DE FINSOCIAL E COFINS COM PIS. ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS DISTINTAS. *Lei 9.430/96. Independentemente do regime, impossível a compensação entre espécies tributárias distintas e com destinação constitucional diferente, sem prévia solicitação à unidade da Receita Federal, nos termos da legislação vigente à época dos fatos.*

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. *Às instâncias administrativas não competem apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.*

JUROS DE MORA .TAXA SELIC. *É lícita a exigência do encargo com base na variação da taxa SELIC conforme precedentes jurisprudenciais – AGRg nos EDcl no RE nº 550.396 – SC.*

Embargos de declaração acolhidos.”

Fundamenta a embargante o seu pedido na suposta ocorrência de omissão e obscuridade. Quanto à omissão, alega:

“no seu recurso, às fls.5, item 2.a, a Recorrente expressamente requereu a realização de uma diligência, “ a fim de esclarecer com segurança e precisão, por parte da fiscalização, se há crédito ou não a ser compensado (de Finsocial e de PIS/COFINS) e qual o seu efetivo valor”.

No entanto, apesar de constar tal pedido no relatório do acórdão embargado, às fls. 1545, bem como ter sido feita uma breve menção a ele no corpo do voto, às fls. 1553, não há qualquer conclusão objetiva e expressa a seu respeito.

Veja-se, ainda, que a realização da diligência consta expressamente do pedido final da Recorrente, merecendo, assim, uma apreciação também expressa e objetiva, o que, não foi feito pelo acórdão ora embargado.

Tanto isso é verdade que esse ponto de seu recurso nem mesmo consta da conclusão final do acórdão, muito menos da sua ementa.”

Quanto à suposta constatação de obscuridade, assim se posiciona o embargante à fl. 1596:

“Verifica-se também, a ocorrência de obscuridade no referido acórdão, vinculada às compensações espontâneas levadas a efeito pela Contribuinte, no período de setembro de 1997 a fevereiro de 1998.

Sempre ficou muito claro em todas as manifestações que tais compensações foram feitas espontaneamente pela Contribuinte, com créditos de FINSOCIAL, reconhecido judicialmente, e com créditos de PIS e de COFINS, originários de recolhimentos a maior feitos pela sistemática de substituição tributária a que esteve submetido no período de janeiro de 1989 a dezembro de 1996.

Ou seja, mesmo em se considerando as novas regras da Lei nº 9.430/96, uma parte dos créditos compensados pela Contribuinte são da mesma espécie dos seus débitos. Vale dizer, uma parte da compensação foi feita entre créditos de PIS e débitos de PIS. Portanto, tributos da mesma espécie.

Tal circunstância – relevante – foi ignorada (ou até mesmo omitida) na parte da ementa relativa a essa questão, que tratou do tema como se a compensação tivesse sido feita entre tributos de espécie diferente, o que, efetivamente, não corresponde à realidade dos fatos.

(...)

Demais a mais, data vênia, verifica-se, ainda, que a redação dessa ementa está contraditória com os seus próprios fundamentos, uma vez que PIS e COFINS são tributos de mesma espécie – contribuição social – e com a mesma destinação constitucional – seguridade social.”

Pede ao final, para o acolhimento dos embargos de declaração para os seguintes fins (SIC):

- a) analisar expressamente o pedido de diligência formulado pela Recorrente;
- b) fazer constar da ementa do julgado a conclusão sobre o pedido de diligência;
- c) sanar a obscuridade e contradição havida na ementa do julgado e nos seus fundamentos quanto à compensação realizada entre créditos de PIS com débitos do PIS, ou seja, tributos de mesma espécie e destinação constitucional.

É o relatório.

Voto

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora

Trata-se de análise de embargos de declaração apresentados pela contribuinte. Em síntese, pede a embargante o acolhimento dos embargos de declaração para os seguintes fins (SIC):

- d) (OMISSÃO) analisar expressamente o pedido de diligência formulado pela Recorrente;
- e) (OMISSÃO) fazer constar da ementa do julgado a conclusão sobre o pedido de diligência;
- f) sanar a obscuridade e contradição havida na ementa do julgado e nos seus fundamentos quanto à compensação realizada entre créditos de PIS com débitos do PIS, ou seja, tributos de mesma espécie e destinação constitucional.

Passo à análise das questões:

(OMISSÃO) Da análise do pedido de diligência:

De início, que o artigo 18 do Decreto n.º 70.235/72, que prevê a possibilidade de a autoridade julgadora de primeira instância determinar a realização de perícias, assim dispõe, *in verbis*:

“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93)”.

Deste modo, destinam-se as diligências/ perícias à formação da convicção do julgador. Quando o julgador está convencido do resultado da lide, por óbvio, desnecessário a realização de diligência.

Cabe lembrar que a diligência/perícia deve-se limitar ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também já incluídos nos autos. Jamais poderão estender-se à produção de novas provas ou à reabertura por via indireta, da ação fiscal. O julgador, lembre-se, não tem a atribuição de efetuar lançamento, não lhe sendo aberta a possibilidade, por tal, de se mover sem óbices por universo externo ao processo.

Nestes termos, a diligência e a prova pericial existem para fins de que o julgador, não convencido da materialidade dos fatos em face das provas produzidas pelas partes, aprofunde a averiguação por via de um posicionamento complementar efetuado por um

auditor fiscal ou especialista na matéria discutida; ou então, quando o assunto, dada sua complexidade, exija conhecimentos técnicos aprofundados.

E no caso que aqui se discute é praticamente isto que se tem: quer a contribuinte que por via da diligência rediscutir as provas que embasam as informações que já forneceu à autoridade fiscal, por via de declarações e de livros fiscais, negando-se a explicitar, como se infere da falta de respostas às intimações durante às diligências já efetuadas.

Em outras palavras, as dificuldades do presente processo estão associadas não a dúvidas existentes entre provas apresentadas pelas partes, mas na falta de apresentação de informações e documentos que embasam alegações que pretensamente infirmariam os levantamentos efetuados durante a ação fiscal.

A diligência não pode ser utilizada para inverter o ônus da prova. A diligência não é um direito subjetivo da recorrente. Para que o pedido de diligência seja deferido pela autoridade julgadora, o julgador deve estar convencido de sua necessidade.

No mais, desnecessário o deferimento eis que conforme análise seguinte, improcedente o seu direito.

COMPENSAÇÃO DE PIS COM PIS

Solicita a embargante para:

“- sanar a obscuridade e contradição havida na ementa do julgado e nos seus fundamentos quanto à compensação realizada entre créditos de PIS com débitos do PIS, ou seja, tributos de mesma espécie e destinação constitucional.”

Em primeiro lugar, cabe esclarecer a origem dos supostos créditos. Entende a contribuinte que seria passível de restituição/compensação a diferença positiva entre o valor retido pelo substituto tributário e o valor que por ele (substituído) seria devido em razão do preço efetivamente praticado no mercado varejista.

Admito, em análise do art. 150, § 7º, da CF, já ter defendido idêntico posicionamento ao defendido pela contribuinte quanto ao direito pleiteado, em tese, mas vencida pelos meus pares. É que a jurisprudência deste Colegiado entendeu haver jurisprudência do STJ contrária no voto do Min. Maurício Corrêa, abaixo identificado¹:

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA E VALOR REAL DA OPERAÇÃO. DIFERENÇAS APURADAS. RESTITUIÇÃO.

1. É responsável tributário, por substituição, o industrial, o comerciante ou o prestador de serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subseqüentes saídas de mercadorias ou, ainda, por serviços prestados por qualquer outra categoria

¹ AGRRE-266523/MG. Ministro Maurício Corrêa. 08/08/2000 - Segunda Turma. DJ, Data-17-11-00, vol-02012-04 p. 00758. Votação: Unânime;

de contribuinte. Legitimidade do regime de substituição tributária declarada pelo Pleno deste Tribunal.

2. Base de cálculo presumida e valor real da operação. Diferenças apuradas. Restituição. Impossibilidade, dada a ressalva contida na parte final do artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, que apenas assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga somente na hipótese em que o fato gerador presumido não se realize.

Agravo regimental não provido.

Sendo certo que também, prospera a jurisprudência.”

No mérito, a jurisprudência desta Corte administrativa também já reproduziu a jurisprudência do STJ que assentou que para o pleito da restituição haveria que se demonstrar nos autos que não houve o repasse do encargo tributário ao consumidor final (Acórdão n] 201-80.565, de 17/08/2007).²

Defendi, que as decisões contrárias ao ressarcimento, não resistem ao princípio da razoabilidade, quando posta em correlação com o art. 150, § 7º, da CF, ao agasalhar, o afastamento do direito ao imediato ressarcimento nos casos de não-ocorrência do fato gerador presumido. Sim, porque o fato gerador - no substituído- não se realiza apenas quando o fenômeno não acontece na sua plenitude; não se realiza também quando diverge, no aspecto quantitativo, para menos, daquele verificado no substituto tributário, caso em que a devolução é garantia constitucional atualmente elevada ao *status* de cláusula pétrea.

Mas, de fato, a contribuinte, em assim querendo, poderá buscar o seu direito no Judiciário, onde poderá rebater o posicionamento daquela instância. Dessa forma, curvo-me ao entendimento majoritário do CARF para afastar o direito à compensação de possíveis valores resultantes de diferença positiva entre o valor retido do contribuinte pelo substituto tributário e o valor que por ele (substituído) seria devido em razão do preço efetivamente praticado no mercado varejista.

Nesse sentido é também a decisão recorrida. Confira-se :

“Mesmo que todos os documentos tivessem sido apresentados e os cálculos estivessem exatos, discordamos da alegação do contribuinte de que há créditos a serem compensados em decorrência dos valores das vendas terem sido inferiores a base de cálculo efetiva, já que a base de cálculo, no caso da substituição tributária, não é o valor da venda, pois a legislação fixa uma base de cálculo própria para estes casos. Desta forma, a utilização dos créditos, que seriam oriundos da diferença entre

² “TRIBUTÁRIO. FINSOCIAL. EMPRESAS VAREJISTAS DE COMBUSTÍVEIS. COMPENSAÇÃO. LEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. 1. A Primeira Seção, ao julgar os EREsp 648.288/PE, da relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, publicado no DJ de 11 de novembro de 2006, manifestou-se no sentido de que, no âmbito do regime de substituição tributária, o comerciante varejista de combustível, substituído tributário, só terá legitimidade ativa para pleitear a repetição do indébito tributário, mediante restituição ou compensação, se demonstrar nos autos que não houve o repasse do encargo tributário ao consumidor final. 2. Recurso especial desprovido.” (cf. Acórdão da 1ª Turma do STJ no REsp nº 643.389-PE, Reg. nº 2004/0053681-9, em sessão de 20/03/2007, rel. Min. Denise Arruda, publ. in DJ 23/04/2007, p. 232)

o valor da base de cálculo efetiva e o faturamento, para a compensação, foi efetuada a revelia desta legislação.”

Por outro lado, ainda que os meus pares tivessem mudado de entendimento quanto ao direito de pleito acima referido, verifico um outro aspecto. É que na análise do crédito propriamente discutido, outra discussão foi levantada pela decisão recorrida. Diz respeito quanto a legitimidade do crédito, pela qual a recorrente insiste na DILIGÊNCIA.

Para melhor elucidação do exposto transcrevo a seguir as razões de decidir pela instância “a quo”:

“(…)

Compulsando-se os autos, constata-se que os direitos pleiteados pela impugnante dizem respeito a créditos de Finsocial, oriundos de operações realizadas no período de 1º/09/1989 a 31/03/1992, e créditos de PIS e Cofins, retidos por substituto tributário no período de 1º/01/1989 a 31/12/1996.

(…)

*A compensação prevista no art. 170 do Código Tributário Nacional, é válido frisar, pressupõe a existência de créditos líquidos e certos do sujeito passivo, nos termos dos arts. 5º e 12, § 4º, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal – IN SRF nº 21, de 10 de março de 1997, alterada pela IN SRF nº 73, de 15 de setembro de 1997, portanto, a apreciação de um eventual pedido de compensação – se existente – dependeria de se caracterizar a existência ou não de direito creditório e, em assim sendo, da apreciação e da tempestividade do próprio pedido de restituição. Tratando-se de compensação **com a mesma contribuição**, com base na permissão do art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, com a redação determinada pela Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, não haveria necessidade de pedido, subordinando-se o ato à mera existência do direito creditório, cabendo ao fisco, nesse caso, exercer sua atribuição de homologar o procedimento da contribuinte. No presente caso, contudo, e isso a própria interessada deixa evidente, a compensação – de créditos de Finsocial – teria sido feita espontaneamente com **tributos e contribuições diversos** – PIS –, portanto, a teor da legislação de regência, e ao contrário do que argumenta a impugnante, dependeria de pedido formal e autorização expressa para efetivação (art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996), o que não consta que tenha ocorrido.*

Como a contribuinte alega a existência de créditos de Finsocial, oriundos de operações realizadas no período de 1º/09/1989 a 31/03/1992, e créditos de PIS e Cofins, retidos por substituto tributário no período de 1º/01/1989 a 31/12/1996, entendeu-se ser pertinente a devolução do processo, em diligência (fls. 1371/1372), para que, em homenagem ao princípio da verdade material, fosse apurada a veracidade dos números por ela apresentados e constantes dos documentos de fls. 67/350 e 1323/1353. Em decorrência, a contribuinte foi, em 03/09/2003 (fls. 1375/1376), intimada a, in verbis:

“CRÉDITOS RELATIVOS À COMPENSAÇÃO – fls. 67 a 350

1) Com relação aos valores de possíveis créditos, objeto de compensação com as contribuições para o PIS e a COFINS dos períodos de apuração de 09/97 a 02/98, conforme alegado em sua defesa do Auto de Infração – fls. 67 a 50, deverão ser apresentados os seguintes esclarecimentos:

1.1) Foi calculado como pago a maior a diferença entre os valores pagos por substituição e o faturamento da empresa. Deverá ser informada a base legal utilizada para calcular o referido crédito utilizado, já que a legislação previa como devido o valor da contribuição (substituição) calculado da seguinte forma: quantidade de litros X Preço tabela.

(...)

1.3) Deverá ser confirmado, mediante declaração das distribuidoras que forneceram os produtos que os valores correspondentes a diferença de alíquota de Finsocial/substituição, dos períodos de janeiro/89 a março/92, não foram objeto de discussão judicial, que foram corretamente recolhidas e também que não foram ressarcidas àquelas distribuidoras.

Distribuidoras conforme documentos de fls. 67 a 350: Ipiranga, Texaco, Shell do Brasil, Petrobrás, Atlantic, Esso Brasileira de Petróleo.

Obs. Deixar disponível para exame todas as Notas Fiscais de compras relacionadas, livros razão e de saídas de mercadorias de janeiro/89 a dezembro/96.”

Visando atender à intimação, a contribuinte esclareceu que, *in verbis*:

“1) Quanto aos créditos relativos à compensação – fls. 67 a 350

1.1) O fundamento legal para o cálculo do crédito tributário de PIS e COFINS recolhido por substituição tributária, em valor superior ao da venda efetiva, e compensados com débitos das mesmas contribuições, no período de 09/97 a 02/98, encontra-se na Constituição Federal, artigo 150, parágrafo 7º; Código Tributário Nacional, artigo 165, inciso I; Lei Complementar nº 70/91, artigo 2º (ao fixar que a base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento mensal); e Leis nº s 9715/98 e 9.718/98.
(grifos, não do original)

1.2) As planilhas em anexo fazem as separações solicitadas, identificando os créditos originários da diferença do FINSOCIAL e aqueles oriundos do cálculo a maior das contribuições pelo regime da substituição tributária.

1.3) A Empresa não teve acesso às declarações das distribuidoras, solicitadas no Termo Fiscal. Estas informações certamente poderão ser requisitadas pelo próprio Fisco, nos

termos do art. 927, do RIR/99, por meio de Mandado de Procedimento Fiscal de Diligência.

Quanto à disponibilização de todas as notas fiscais de compras, do período de janeiro/89 a dezembro/96, a Empresa está concentrando esforços para localizar no seu arquivo morto o maior número possível dessas notas, principalmente nos anos de 89 e 90. Os livros razão e de saída de mercadorias, do mesmo período, já estão à disposição da Fiscalização, na sede da Empresa." (fls. 1377/1379)

Posteriormente, fl. 1383, encaminhou correspondência vazada nos seguintes termos, in verbis:

"Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal, objeto do Mandado de Procedimento Fiscal de Diligência nº 09.1.01.00-2003-00602-0 de 13/10/2003, relativo ao processo administrativo-fiscal nº 10980.005778/00-91, e a solicitação de V.Sas., efetuada nesta data comunicamos que:

Até o momento foram localizadas as notas fiscais de compras e de vendas abaixo discriminadas, relativas ao período de janeiro de 1989 a dezembro de 1996, e estão a disposição de V.Sas., para exames:

NOTAS FISCAIS DE VENDAS: dezembro/1994, julho a dezembro de 1995 e janeiro a dezembro de 1996;

NOTAS FISCAIS DE COMPRAS: outubro a dezembro de 1993, janeiro a março de 1994 e janeiro a dezembro de 1996;

Comunicamos ainda que os livros fiscais e contábeis (livros razão e de saídas de mercadorias) onde se encontram registradas as referidas notas fiscais foram localizados e estão a disposição de V.Sas., para exames, ressaltando que as receitas neles registradas são condizentes com as declarações de imposto de renda PJ, relativas ao período solicitado e apresentadas a V.Sas., nos prazos previstos pela legislação pertinente."

Após a análise dos documentos trazidos e das informações prestadas, o Serviço de Fiscalização da DRF em Curitiba informou que, in verbis: (grifos, não do original)

"VALORES COMPENSADOS C/CRÉDITOS – FLS. 67 a 350

1) O contribuinte alega que os valores devidos às contribuições para o PIS e a COFINS, dos períodos de setembro/97 a fevereiro/98, foram objeto de compensação de valores que foram retidos a maior pelas distribuidoras nos anos de 1989 a 1996 (fls. 67 a 350). Esta retenção teria sido efetuada a maior, segundo o contribuinte, por dois motivos.

1.1) por seu faturamento ter sido inferior aos valores que serviram de bases de cálculo por ocasião da (sic) cálculo das contribuições – substituição; (grifos, não do original)

(...)

2) Em primeiro lugar, ressaltamos que para a conclusão se houve recolhimento a maior das contribuições para o PIS e a COFINS, se fazem necessárias as notas fiscais de compras, para o cálculo dos valores que teriam sido efetivamente pagos/retidos das contribuições pelos fornecedores. (grifos, não do original)

3) Também seria necessária a conferência das Notas Fiscais de venda, já que o contribuinte alega que o seu faturamento foi inferior aos valores que serviram de base de cálculo por ocasião da retenção dos valores da substituição tributária, o que ocasionaria o crédito que foi objeto de compensação, sendo que para tal constatação seria necessário examinar as Notas Fiscais de venda (valor do faturamento).

4) Através do nosso Termo de Intimação Fiscal (fls. 1375 e 1376), intimamos o contribuinte a apresentar as Notas Fiscais de Entradas que geraram os referidos créditos (recolhimentos a maior pelas distribuidoras) e também as Notas Fiscais de vendas, que serviriam para a conferência dos valores do PIS, FINSOCIAL e COFINS devidos, conforme alegado nas planilhas às fls. 71 a 350. Conforme se depara da declaração às fls. 1383, os únicos períodos, em que concomitantemente, foram apresentadas tanto as Notas Fiscais de compras como as de vendas foram os meses de janeiro/96 a dezembro/96. Ressaltamos que em alguns outros períodos foram apresentadas Notas Fiscais ou de compras ou de vendas, mas para a conferência dos cálculos se fazem necessárias a apresentação de ambas, conforme explanado nos itens 2 e 3.

5) Com base na documentação fiscal de janeiro/96 a dezembro/96, procedemos, por amostragem, a conferência das notas fiscais de compra, constatando a existência das aquisições relacionadas nos demonstrativos apresentados pelo contribuinte, às fls. 312 a 350.

6) Para a conferência dos valores da COFINS e do PIS devidos, o contribuinte foi intimado a demonstrar os preços médios dos produtos vendidos, utilizados nas planilhas para o cálculo das contribuições (fls. 1384). Os demonstrativos encontram-se às fls. 1386 a 1440. Do exame dos mesmos, constata-se a inexatidão dos valores do preço de venda aplicados pelo contribuinte nas planilhas às fls. 313 a 350, que demonstram a base de cálculo e os valores das contribuições devidas, o que nos leva a conclusão que as planilhas apresentadas para o cálculo dos valores das contribuições devidas encontram-se inexatas. Ainda com relação aos demonstrativos dos preços médios, observamos que relativamente aos meses de outubro, novembro e dezembro, todos de 1996, o contribuinte não relacionou todas as notas nas planilhas. Cópias de algumas das notas que não compuseram as planilhas, encontram-se anexas ao processo às fls. 1441 a 1449. Por todo o exposto conclui-se que os valores que o contribuinte alega terem sido recolhidos a maior estão inexatos.

7) Mesmo que todos os documentos tivessem sido apresentados e os cálculos estivessem exatos, discordamos da alegação do

contribuinte de que há créditos a serem compensados em decorrência dos valores das vendas terem sido inferiores a base de cálculo efetiva, já que a base de cálculo, no caso da substituição tributária, não é o valor da venda, pois a legislação fixa uma base de cálculo própria para estes casos. Desta forma, a utilização dos créditos, que seriam oriundos da diferença entre o valor da base de cálculo efetiva e o faturamento, para a compensação, foi efetuada a revelia desta legislação.

8) Outra incoerência encontrada nos cálculos: quando o valor retido pela distribuidora era menor que o devido pelo contribuinte, este simplesmente ignorava, não considerando a diferença como devida. O fato pode ser constatado nas planilhas às fls. 74, 75, 142, 143, 147, 150, 153, 174, 181, 183, 186, 189, 192, 195, 198, 201 e 204 (somente PIS), 209, 210, 211, 214, 217, 220, 223, 226, 229, 232, 237, 243, 246, 258, 261, 291, 305 (PIS e COFINS). Se fosse permitida a obtenção de uma nova base de cálculo, com base nas receitas auferidas, e não nos valores calculados como dispõe legislação que trata da substituição, toda a base de cálculo deveria ter sido calculada com base nas receitas, e não somente quando a situação fosse favorável ao contribuinte. (grifos não do original)

(...)

10) Outra inconsistência nos cálculos, trata-se da aplicação de juros de 1% ao mês, nos períodos anteriores a entrada em vigor da SELIC, ou seja de janeiro/89 a dezembro/95. Não existe previsão legal para a aplicação de juros, sendo que até 31/12/1995 os valores a restituir eram corrigidos pela UFIR. O contribuinte utilizou nos cálculos, além da variação da UFIR mais 1% de juros ao mês, o que majorou os valores dos créditos pleiteados.

Face a impossibilidade da conferência dos créditos alegados ou das vendas declaradas como base de cálculo, até dezembro/95, e a inexatidão das planilhas relativas a todo o ano de 1996, e também a todas as inconsistências encontradas nos cálculos, concluímos pela impossibilidade das compensações efetuadas.”
(fls. 1450/1455)

Cientificada de tais conclusões, a impugnante apresentou as razões de fls. 1457/1461, alegando, sobre a compensação, que, in verbis: (grifos, não do original)

“Relativamente aos recolhimentos do PIS, suportados na condição de TRR, na qualidade de contribuinte substituído, a diligência concluiu serem inexatos os valores apresentados pela Empresa.

Todavia, a rigor, há de se reconhecer que a Sra. Auditora Fiscal, nessa parte, não cumpriu rigorosamente com o que foi solicitado.

Isso porque se restringiu a Sra. Fiscal a apontar várias supostas irregularidades que não abonariam os valores apresentados pela

Empresa. Mas, porém, apesar de ter em mãos todos os elementos necessários para a averiguação (tanto que apontou a falta de algumas notas fiscais no demonstrativo apresentado pelo sujeito passivo, durante a diligência), não elaborou e não indicou os valores que seriam corretos.

Deveria, pois, a fiscalização indicar os valores pagos a maior. Ora, isso pressupõe que caberia à fiscalização solicitar os elementos, e ela mesma, a partir dos critérios da própria SRF elaborar o demonstrativo, comparar com o apresentado pela Empresa, a fim de se constatar se realmente haveria saldo a compensar e em que proporções. Mas, não, a fiscalização, nesse particular, restringiu-se a solicitar que a própria empresa novamente apresentasse outro demonstrativo e passou a conferi-lo, apontando suas supostas imperfeições.

Exemplo do que deveria ter sido feito extrai-se a partir da sua afirmação de que a Contribuinte calculou juros de 1% ao mês, indevidamente, no período de janeiro/89 a dezembro/95. No mínimo, nessa condição, deveria a Sra. Auditora ter, então, recalculado o valor dos créditos, adotando o critério que seria o correto (Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 08, de 27.06.97) e não, simplesmente, desconsiderar todo o demonstrativo da Empresa.

É de se perguntar: então não sobrou crédito nenhum a compensar, ou os problemas apontados pela Sra. Fiscal apenas reduziram o valor do crédito a compensar? Uma coisa, Srs. Conselheiros, é concluir que os valores apresentados pela Empresa estariam errados; outra, é dizer que eles não existem. Porém, de forma totalmente confusa, a conclusão fiscal quanto à suposta 'inexistência' dos créditos fundamenta-se, exclusivamente, na dita 'inexatidão' das planilhas apresentadas.

Repita-se: a diligência não foi exclusivamente para que fosse confirmada a exatidão ou inexatidão dos demonstrativos de créditos da Empresa, mas, para que a Fiscalização indicasse os valores de créditos passíveis de compensação e, quanto a essa providência nada foi feito, apenas não aceitando aqueles apresentados."

Ao solicitar à contribuinte, via intimação (fls. 1375/1376), a confirmação, mediante declaração das distribuidoras que forneceram os produtos que os valores correspondentes à diferença de alíquota de Finsocial/substituição, dos períodos de janeiro/89 a março/92, não haviam sido objeto de discussão judicial, que haviam sido corretamente recolhidos e, também, que não haviam sido ressarcidos àquelas distribuidoras, buscou-se atender, em parte, ao disposto no art. 166 do CTN. No entanto, segundo alega a interessada, caberia ao fisco, valendo-se de mandado de procedimento fiscal diligência, obter essas e outras informações junto às distribuidoras que com ela teriam transacionado naqueles períodos. Ao mesmo tempo em que não atende satisfatoriamente a solicitação, e pretende deslocar tal responsabilidade para o fisco, também deixa de apresentar as

notas fiscais de compra e de venda de todo o período questionado (janeiro de 1989 a março de 1992). (grifos, não do original)

Assim, diante de tais considerações, só se pode chegar a uma única conclusão: nenhuma razão, e, portanto, nenhum direito de compensação assiste à contribuinte. Consectário lógico, deve-se rejeitar a argumentação proposta e desconsiderar a compensação realizada com fundamento nos aludidos "créditos".

Quanto ao suposto direito de crédito correspondente à diferença entre os valores retidos pelo substituto tributário e os valores que seriam devidos caso fossem levados em conta os valores praticados pelo substituído quando da venda do produto no comércio varejista, nenhuma razão assiste à impugnante.

Com efeito, a impugnante, ao questionar os resultados da diligência realizada, afirma, com razão, que a fiscalização indicou as incorreções nos números apresentados, mas não indicou que números seriam os corretos. A diligência, deve-se assinalar, era necessária na medida que tal como delineado no art. 150, § 7º da CF o crédito poderia existir de fato e de direito, se, por exemplo, o fato gerador presumido, ou seja, a posterior venda no comércio varejista, não se concretizasse (nesse exemplo, é até possível aventar que à contribuinte caberia restituição, desde que, como já asseverado, observasse também o disposto no art. 166 do CTN). Em momento algum, contudo, a contribuinte trouxe elementos que pudessem pôr em dúvida a ocorrência do fato gerador.

Toda a argumentação da impugnante baseou-se num único ponto: a venda no mercado varejista da referida mercadoria teria ocorrido a um preço inferior ao que havia sido utilizado pelo substituto tributário para efetivar a retenção das contribuições. Tal fato, no entender da contribuinte, teria gerado uma retenção indevida e é essa retenção que, ao seu ver, seria passível de restituição, via compensação.

Ocorre, contudo, que tal tese não encontra qualquer amparo na legislação pois a retenção de contribuições feita pelo contribuinte substituto independe do valor efetivamente praticado pelo substituído quando da venda da mercadoria no mercado varejista, mercado esse sujeito a inúmeras variantes. Admitir-se que a restituição seria possível em razão desse quadro, implicaria admitir que, no sentido oposto, ou seja, na hipótese em que o preço efetivamente praticado viesse a ser maior que o utilizado pelo substituto para fins de retenção, seria cabível a cobrança de diferenças seja de Pis seja de Cofins/Substituição Tributária, e isso não ocorre (é bom não olvidar, também, que as contribuições retidas pelo contribuinte substituto compõem o preço da mercadoria para o substituído e para este tais contribuições correspondem a despesas que, conseqüentemente, reduzem o valor tanto do imposto de renda a pagar quanto da contribuição social sobre o lucro).

✱

✱

A par disso, também é importante assinalar que, ao contrário do alegado, a documentação relativa a todos os períodos envolvidos, e nela deve-se incluir as notas fiscais de entrada e de saída, não foi integralmente apresentada, tampouco disponibilizada pela contribuinte e tal fato, de per si, já seria suficiente para colocar em xeque todo o direito buscado.

Em suma, por não terem sido apresentados nem postos à disposição todos os documentos solicitados, e por não haver previsão de restituição do montante correspondente à diferença entre o valor retido pelo substituto tributário e o valor que seria apurável levando-se em conta o preço efetivamente praticado pelo substituído, não há como reconhecer como válida a compensação efetuada, devendo-se, por esse motivo, rejeitar integralmente a alegação proposta, mantendo-se a exigência da contribuição ao PIS relativamente aos períodos de apuração 01/09/1997 a 28/02/1998.”

CONCLUSÃO:

Diante do acima exposto, conheço dos embargos de declaração interpostos pela contribuinte para sanar omissão e obscuridade de forma a rerratificar o Acórdão nº 202-17.496, na redação do Acórdão nº 202-18.560, cuja ementa passa a ter a seguinte redação:

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. Retifica-se o Acórdão nº 202-17.496, na redação do Acórdão nº 202-18.560, cuja ementa passa a ter a seguinte redação:

NULIDADE. VÍCIOS DO MPF. O mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da fiscalização, não implicando nulidade do procedimento fiscal a emissão e tramite desse instrumento.

ERRO MATERIAL. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. Provado erro material no cálculo de conversão registrada no acórdão recorrido, de litros de gasolina adquirida de distribuidora para reais, há de se proceder ao devido acerto.

COMPENSAÇÃO DE FINSOCIAL E COFINS COM PIS. ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS DISTINTAS. Lei 9.430/96. Independentemente do regime, impossível a compensação entre espécies tributárias distintas e com destinação constitucional diferente, sem prévia solicitação à unidade da Receita Federal, nos termos da legislação vigente à época dos fatos.

COMPENSAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO RETIDA A MAIOR POR SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. A diferença positiva entre o valor retido do contribuinte pelo substituto tributário e o valor que por ele (substituído) seria devido em razão do preço efetivamente praticado no mercado varejista não é passível de restituição, sendo descabida, portanto, a compensação efetuada.

NORMAS PROCESSUAIS – PEDIDO DE DILIGÊNCIA-INDEFERIMENTO - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA NECESSIDADE E PERTINÊNCIA - A diligência não pode ser

utilizada para inverter o ônus da prova em desfavor do fisco. A diligência não é um direito subjetivo do recorrente. Para que o pedido de diligência seja deferido pela autoridade julgadora, o julgador deve estar convencido de sua necessidade.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. *Às instâncias administrativas não competem apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.*

JUROS DE MORA .TAXA SELIC. *É lícita a exigência do encargo com base na variação da taxa SELIC conforme precedentes jurisprudenciais – AGRg nos EDcl no RE nº 550.396 – SC.*

Embargos de declaração acolhidos.”

Conclusão:

Diante do exposto voto no sentido de acolher os embargos de declaração interpostos para esclarecer e suprir omissão no acórdão nº 202-17.496, de 08 de novembro de 2006, na redação dada pelo acórdão nº 202-18.560, de 23 de novembro de 2007, e rerratificar o decidido, para rejeitar o pedido de diligência e sanar a omissão apontada.

É como voto.

Sala das Sessões, em 04 de junho de 2009


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

