



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11543.000990/2004-05
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3001-002.252-3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 01 de dezembro de 2022
Recorrente MARCA CAFE COMERCIO EXPORTACAO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO PELO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.
INCOMPETÊNCIA.

Incabível a análise de pedido de restituição/ressarcimento/compensação de possível direito creditório pelas vias do contencioso administrativo (Manifestação de Inconformidade e/ou Recurso Voluntário).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO. ADIANTAMENTOS SOBRE CONTRATOS DE CÂMBIO (ACC) E DE CAMBIAIS ENTREGUES (ACE). DIREITO DE CRÉDITO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

Os juros e demais despesas cobrados pelas Instituições Financeiras nas operações de adiantamento sobre contrato de câmbio (ACC) e de cambiais entregues (ACE) dão direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep não cumulativo, calculado na forma da redação original do inciso V, do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002, eis que tais operações possuem natureza jurídica de financiamento às exportações. Entretanto, é do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar mediante apresentação de documentação hábil e idônea.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo dos pedidos de restituição de IR e CSLL, por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Marcelo da Costa Marques d'Oliveira, João José Schini Norbiato e Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues.

Relatório

Por economia processual e por bem relatar a realidade dos fatos reproduzo o relatório da decisão de piso:

1 Trata-se no presente processo da declaração de compensação (Dcomp) acostada à inicial (fl. 01), por intermédio da qual se pleiteia o reconhecimento da existência de crédito da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, apurado segundo o regime de incidência não-cumulativa da referida Contribuição, e que se refere, segundo os formulários "Créditos da Contribuição para o PIS/Pasep" de fls. 02/03, aprovados, respectivamente, pelas IN SRF nº 291/2003 e nº 379/2003, a créditos da referida Contribuição relativos ao quarto trimestre de 2003 (saldo no valor de R\$ 134.574,41, v. fl. 02) e ao mês de janeiro de 2004 (valor: R\$ 57.421,60, v. fl. 02), a serem compensados com débito do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) do período de apuração de fevereiro de 2004, no valor de R\$167.781,09.

2 Inicialmente, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Vitória/ES (DRF/VIT/ES) exarou o Parecer SEORT/DRF/VIT nº 182, de 27/01/2009, e Despacho Decisório (fls. 74/84), não reconhecendo o direito creditório pleiteado pelo interessado, e também não homologando a compensação de que trata a Dcomp acima citada, sob os seguintes fundamentos:

- o contribuinte adotou uma prática irregular, ao incluir dois períodos de apuração do crédito disponível para compensação, sendo que o período referente ao 4º trimestre de 2003 já havia sido analisado em outro processo (11543.000568/2004-41, cópia do Parecer às fls. 60/72), prática esta que provocou uma confusão entre créditos, levando o contribuinte a efetuar anotações não previstas no preenchimento do formulário de créditos para o PIS/Pasep (fls. 02/03); no entanto, já tendo sido analisado o crédito referente ao 4º trimestre de 2003 no processo nº 11543.000568/2004-41, no qual se concluiu não restar saldo disponível para compensação, analisou-se no presente processo apenas o crédito de janeiro/2004;*
- os exames efetuados nos livros fiscais (Razão e Registro de Saídas) não apontaram irregularidades quanto ao valor da base de cálculo e ao valor da contribuição apurada pelo interessado;*
- não há previsão legal para a utilização das variações cambiais passivas como crédito da não-cumulatividade, apuradas pelo contribuinte pelo regime de competência (v. fl. 25) e registradas na contabilidade da empresa à conta 3301080001-8, regime esse no qual somente é considerada receita a variação cambial ativa, não existindo qualquer previsão para um conta-corrente que permita a tributação apenas sobre o saldo entre as variações cambiais ativas e passivas, e, desta forma, estes valores foram excluídos da base de cálculo de créditos (v. fls. 29 e 73);*
- também é inadmissível a apropriação de créditos do PIS/Pasep não-cumulativo, no que toca às compras de fornecedores em situações de inatividade, segundo suas declarações de rendimento apresentadas à Receita Federal do Brasil (RFB), ou, ainda, que, quando prestaram tais informações, o fizeram de maneira irregular, eis que a receita declarada é*

nula, e, portanto, totalmente incompatível com o valor das vendas realizadas, isto considerando apenas as operações mercantis com o requerente (consultas aos sistemas informatizados da RFB às fls. 48/57);

- dentre os fornecedores analisados, 90% enquadram-se nas situações acima descritas, não caracterizando, pois, exceção a aquisição de fornecedores que não efetuam o devido recolhimento dos tributos;

- o princípio da não-cumulatividade, tal como insculpido no art. 153, § 3º, II, da CF/88 (não obstante referir-se ao IPI, sem sombra de dúvida é o paradigma adotado para esta novel roupagem das contribuições sociais - PIS/COFINS), estabelece a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado na anterior, sendo portanto, irrefragável a concepção segundo a qual a efetiva cobrança ou, na pior hipótese, a pressuposição de sua ocorrência, é condição sine qua non para a admissão do creditamento;

- como na hipótese relatada, sabidamente não houve o respectivo recolhimento tributário, não há razoabilidade em se admitir o reconhecimento do direito creditório, motivo pelo qual foi providenciada a relação nominal dos fornecedores (tabela do Parecer Fiscal, fl. 79) que se encontram nas situações descritas e respectivos valores de vendas (cf. listagem das notas fiscais não aproveitadas às fls. 58/59), bem como promovida a glosa pertinente, conforme tabela à fl. 47;

- seguindo estas premissas, elaborou-se o “Demonstrativo de Cálculo dos Créditos a Descontar” de fl. 73, no qual estão discriminados todos os ajustes procedidos nas bases de cálculo dos créditos, procedendo-se, então, à utilização dos créditos na dedução do débito do PIS apurado no mês, verificando-se, no entanto, que não houve créditos suficientes para a compensação do PIS devido em janeiro/2004, existindo, isto sim, “PIS a Pagar” no referido mês.

3 Cientificado da decisão da autoridade administrativa local acima mencionada em 23/03/2009 (v. fl. 91), o contribuinte, irresignado, apresentou, em 17/04/2009, a Manifestação de Inconformidade de fls. 92/119 e demais documentos a ela anexados às fls. 120/380 (procuração, fl. 120; cópia do documento de identidade dos procuradores da empresa, fl. 121; atas e estatuto social, fls. 122/136; docs. 04 a 237, discriminados na própria Manifestação de Inconformidade do interessado às fls. 118/119, v. fls. 137/380), alegando, em síntese, que:

a) de imediato, deve-se salientar que o conteúdo do Parecer SEORT nº 069/2009 (sic, querendo se referir, em verdade, ao Parecer SEORT/DRF/V IT nº 182, de 27/01/2009, v. fls. 74/84) está eivado de vício insanável, defeito grave que o torna nulo, uma vez que no exame do saldo de créditos apurado no 1º trimestre de 2003, analisado junto ao processo nº 11543.004363/2003-54 (primeiro a ser analisado), foi utilizado, de forma equivocada, documento de outro contribuinte, e, portanto, todas as análises e os respectivos pareceres subsequentes terão de ser revistos, uma vez que todos os saldos apontados pelo parecerista estão incorretos;

b) além disso, o recorrente não adotou nenhuma prática irregular, conforme citado pelo autor do Parecer - “Cabe ressaltar que o contribuinte adotou uma prática irregular, ao incluir dois períodos de apuração do crédito disponível para compensação - mas, de outra forma, e simplesmente por excesso de zelo, para controle da própria fiscalização, anexou folha do crédito da Contribuição do PIS/Pasep, sendo que, todavia, o crédito utilizado nesse processo, é somente aquele do 4º trimestre de 2003;

c) nesse 4º trimestre de 2003, o recorrente apurou e comprovou a importância de R\$226.953,33 de crédito de PIS, oriundo das operações de exportação, conforme fl. 02

c/c item 3 do Demonstrativo de cálculo dos créditos a descontar, elaborado pelo fisco (fl. 73);

d) já no que se reporta, especificamente, à apuração da base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade do PIS, verifica-se, do art. 3º, §§ 1º, 2º e 3º, da Lei nº 10.637/2002, que as alterações restringindo o aproveitamento de alguns tipos de créditos surgiram apenas com o advento da Lei nº 10.865/2004, mais precisamente em 01/08/2004, e, portanto, antes do advento dessa última lei, na hipótese do recorrente, os créditos eram possíveis sobre todos os bens adquiridos para revenda, bem como todos os outros inseridos no art. 3º da Lei nº 10.637/2002, inclusive as aquisições de mercadorias com o fim específico de exportação;

e) assim, já que a base para a apropriação e o aproveitamento dos créditos foi a sistemática da Lei nº 10.637/2002, não se pode impor a aplicação de lei posterior, ou seja, de 2004;

f) pode-se provar também essa argumentação a partir de uma interpretação, a contrario sensu, do § 2º do artigo 7º da Lei nº 10.637/2002, pelo qual a empresa comercial exportadora, que tenha adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica com o fim específico de exportação para o exterior, caso não comprove em 180 dias a efetiva exportação dos bens ou serviços relacionados, será obrigada ao pagamento de todos os tributos, bem como lhe será vedada a utilização dos créditos de IPI e de PIS decorrentes das aquisições referidas, e, sendo assim, a exportadora perde o crédito apenas quando se enquadrar nas disposições dessa norma restritiva, concluindo-se, portanto, que existia, no sistema inaugurado pela MP nº 66/2002 e pela Lei nº 10.637/2002, a hipótese de apropriação de créditos em situações de aquisição de mercadorias de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior;

g) deve-se ressaltar ainda que o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 dispõe que as vendas efetuadas com a suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência de PIS e COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações, sendo que, posteriormente, a Lei nº 11.116/2005, em seu art. 16, possibilita, na hipótese do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, que o saldo credor de PIS e COFINS, apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita das vendas sem incidência da contribuição, poderá ser compensado com débitos próprios da pessoa jurídica relativos a outros tributos e contribuições, e, portanto, toda a sistemática da não-cumulatividade do PIS e também da COFINS está assentada na permissão de que compras e a prestação de serviços mesmo que antecedidas por suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência de PIS e COFINS, geram créditos;

h) já no que se refere à glosa da fiscalização de créditos da não-cumulatividade do PIS originados de despesas financeiras, fato é que a interpretação para o exame de admissibilidade do crédito do PIS sobre as variações monetárias passivas, possibilita o lançamento destas, já que são despesas vinculadas aos adiantamentos de contratos de câmbio (ACC) e/ou adiantamentos de contratos de exportação (ACE), atendendo aos requisitos para lançamento dos créditos, conforme expressamente determinado no inciso V, do artigo 3º, da Lei nº 10.637/2002;

i) ademais, a RFB, reiteradamente, vem se manifestando no sentido de possibilitar o aproveitamento de créditos de PIS sobre juros pagos às instituições financeiras domiciliadas no País, oriundos de ACC's, conforme Solução de Consulta nº 237, de 16/07/2004;

j) segundo a definição constante da publicação do Banco Central do Brasil (Bacen), denominada Consolidação das Normas Cambiais (CNC), adiantamento sobre contrato de câmbio constitui antecipação parcial ou total por conta do preço em moeda nacional

da moeda estrangeira comprada a termo, devendo ter a sua concessão pelos bancos e utilização pelos exportadores dirigida para o fim precípua de apoio financeiro à exportação (na mesma linha, o Manual denominado “Exportação Passo a Passo”, elaborado pela equipe da Direção Geral de Promoção Comercial - DPR - do Ministério das Relações Exteriores, em cooperação com a FIPE/USP);

k) resulta claro, dessa forma, que o ACC tem natureza jurídica de financiamento às exportações, e os juros cobrados por instituição financeira, portanto, enquadram-se no inciso V do art. 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (considerando a redação de ambos anterior à dada pela Lei nº 10.865/2004), vale dizer, dão direito a crédito para ser descontado do PIS/Pasep e da COFINS, apurados pelo regime não-cumulativo (até 31 de julho de 2004);

l) já com relação à glosa de créditos, oriunda das aquisições de pessoas jurídicas inativas, omissas ou sem receita declarada, o recorrente não pode ser prejudicado pela omissão do fisco, uma vez que não tem o poder de fiscalizar, e não possui instrumentos legais para saber se o seu fornecedor de café pagou ou não a Contribuição para o PIS/Pasep;

m) o recorrente realiza pagamentos aos seus fornecedores, somente via depósito bancário ou via TED/DOC, diretamente aos emitentes das notas fiscais (docs. 04 a 237, fls. 137/380), e sua escrituração contábil e fiscal obedece às normas exigidas pela legislação, tendo agido, assim, de boa-fé;

n) no Direito Tributário, o que confere à pessoa jurídica e física a condição de contribuinte é o fato dessa possuir relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (cf. art. 121, I, do CTN), e, se as empresas comercializam bens e serviços, sujeitos à incidência da contribuição do PIS não-cumulativo, elas são contribuintes da exação, independentemente das receitas por elas auferidas terem sido declaradas ao fisco federal;

o) uma vez comprovado que as notas fiscais relacionadas às fls. 79 (sic, querendo se referir, em verdade, à Tabela de fl. 79, que discrimina a relação de fornecedores do recorrente em situação de irregularidade junto à RFB, assim como valor de suas vendas ao recorrente de janeiro a julho/04), classificadas como inidôneas para geração de crédito, deram entrada física e efetiva das mercadorias no estabelecimento do requerente (conforme comprovado pelo fisco), contabilizadas dentro dos padrões legais, pagas através de depósito bancário, TED ou DOC direto ao emitente (docs. 04 a 237), tem-se como indubitavelmente caracterizada a sua boa-fé, razão suficiente para conferir-se plena legitimidade aos créditos de PIS aproveitados, encontrando-se tal afirmativa amparada legalmente no parágrafo único do artigo 82 da Lei nº 9.430/96;

p) no plano jurisprudencial, pode-se afirmar, sem qualquer vacilo, que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem posição definitiva acerca do assunto, firmada em inúmeras decisões judiciais, que asseguraram aos contribuintes do ICMS o direito ao crédito fiscal inidôneo, sempre que estes conseguiram demonstrar que a compra e venda da mercadoria foi efetivamente realizada (cf. AgReg no REsp 290.227, DJ de 06/02/2006, p. 232; REsp 246.134/MG, DJ de 13/03/2006; REsp 176.270/MG, DJ de 04/06/2001; REsp 112.313/SP, DJ de 17/12/1999, p. 343), assim como o Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda tem decidido nesta mesma linha (cf. Acórdão nº 202-15-975, de 11/11/2004, publ. no DOU em 04/07/2006), sendo, portanto, inadmissível a glosa de créditos lançados pelo recorrente;

q) a aplicação retroativa do inciso II, do § 2º, do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002, inserido pelo art. 37 da Lei nº 10.865/2004, viola o art. 150, III, da CF/88;

r) a matéria veiculada no inciso II, § 2º, do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 não tem conteúdo de lei interpretativa (art. 106, I, do CTN), uma vez que não existia norma anterior a ser interpretada (não existia proibição semelhante à encontrada hoje no inciso II), e, neste caso, a nova redação introduzida pelo art. 37 da Lei nº 10.865/2004 é fato novo em nosso ordenamento jurídico, e, assim sendo, sua aplicação ocorre a partir da eficácia da Lei que o criou, ou seja, a partir de 01/08/2004;

s) assim, invocando os princípios da irretroatividade, segurança jurídica, e, sobretudo, o princípio da confiança na lei fiscal, que se traduz praticamente na possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos tributários com base exclusivamente na lei, é insubsistente a glosa de créditos da recorrente;

t) ademais, a função de interpretar leis é cometida a seus aplicadores, basicamente ao Poder Judiciário, que aplica as leis aos casos concretos submetidos à sua apreciação, de modo definitivo e com força institucional, não podendo o Poder Executivo usurpar das funções do Poder Judiciário, impondo sua vontade imperial, incompatível com o Estado Democrático de Direito;

u) além disso, baseada em orientação técnica do IBRACON, de 22/06/2004, através da Interpretação Técnica nº 1, o recorrente, quando de suas aquisições (compras), contabilizou os créditos de PIS, depois de deduzidos os custos de aquisição das mercadorias e insumos, a débito de "PIS a Recuperar" (ativo), tendo como contrapartida a conta geradora do crédito (estoque, mercadorias, insumos, despesas/custos), e, com essa sistemática, o valor dos estoques, custos e insumos estão deduzidos dos seus respectivos créditos, proporcionando, assim, um aumento na base de cálculo do Imposto de Renda (IRPJ) e CSLL, quando da apuração do resultado;

v) assim, caso seja mantida a glosa dos créditos conforme proposta pelo auditor fiscal, que seja determinada restituição dos valores pagos a título de Imposto de Renda (25%) e Contribuição Social sobre o Lucro (9%) apurados, corrigidos monetariamente, uma vez que os referidos valores glosados estão inclusos nas mencionadas bases de cálculos;

w) em face das razões aduzidas e para que produzam os efeitos estabelecidos no art. 151, III, do CTN, c/c os §§ 9º a II do art. 74 da Lei nº 9.430/96, requer o contribuinte que: i) seja reformado o Despacho Decisório originado do Parecer DRF/VIT/Seort nº 182/2009, no que tange aos valores dos créditos não homologados, e cancelada a cobrança realizada com base em dita não-homologação, uma vez que: i) o Parecer SEORT/DRF/VIT nº 182/2009 e respectivo Despacho Decisório estão eivados de vício insanável, defeito grave que o torna nulo, visto que, quando da análise do processo nº 11543.004363/2003-54 (primeiro a ser analisado), foi transportado saldo de crédito de PIS pertencente ao CNPJ 28.130.052/0001-00 (fl. 28 daquele processo), ou seja, de outro contribuinte, contaminando, desse modo, todo saldo subsequente; ii) as glosas dos créditos de PIS sobre as aquisições de pessoas jurídicas inativas, omissas ou sem receita declarada são improcedentes, tendo em vista que as notas fiscais são idôneas, legíveis, e se encontram devidamente escrituradas e contabilizadas nos livros fiscais e contábeis do recorrente, além do que foram efetivamente pagas; iii) a glosa efetuada sobre despesas financeiras - variação cambial passiva é ilegal, pois se referem a adiantamento sobre contrato de câmbio, que dão direito a crédito de PIS; iv) na hipótese de indeferimento dos pedidos acima, que sejam restituídas as quantias de IRPJ e CSLL, pagas sobre os créditos glosados pelo fisco, uma vez que foram incluídos na base de cálculo dos mesmos.

A DRJ no Rio de Janeiro II/RJ, julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, reconhecendo em parte o direito creditório conforme **Acórdão nº 13-27.024** a seguir transcrito:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/01/2004

DESPESAS FINANCEIRAS. VARIAÇÕES CAMBIAIS PASSIVAS.

As despesas financeiras que dizem respeito à variação cambial não se enquadram no inciso V do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, considerando a redação anterior à Lei nº 10.865, de 2004, ou seja, não dão direito a crédito da contribuição para o PIS/Pasep, apurado segundo o regime de incidência não-cumulativa.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DIREITO DE CREDITO. AQUISIÇÕES DE BENS PARA REVENDA. COMPROVAÇÃO.

As notas fiscais de venda emitidas por pessoas jurídicas não caracterizadas como inaptas, acompanhadas dos comprovantes de pagamentos a elas correspondentes e devidamente registradas na escrita contábil-fiscal de terceiro interessado, produzem efeitos tributários em favor deste.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente apresenta **Recurso Voluntário** contra a decisão de primeira instância, alegando preliminarmente uma certa contradição nesta decisão. No mérito, em síntese, apresenta os mesmos argumentos apresentados em sede de manifestação de inconformidade, quais sejam, que o Adiantamento sobre Contrato de Câmbio “*tem natureza jurídica de financiamento às exportações, e os juros cobrados por instituição financeira, portanto, enquadram-se no inciso V do art. 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (considerando a redação de ambos anterior à dada pela Lei nº 10.865/2004), vale dizer, dão direito a crédito para ser descontado do PIS/Pasep e da COFINS, apurados pelo regime não-cumulativo (até 31 de julho de 2004)*”. Por fim, também repisa os argumentos relacionados ao reflexo da glosa de créditos sobre o IR e CSLL.

Dando-se prosseguimento ao feito o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Roberto da Silva, Relator.

Da competência para julgamento do feito

O presente colegiado é competente para apreciar o presente feito, em conformidade com o prescrito no artigo 23B do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, com redação da Portaria MF nº 329, de 2017.

Conhecimento

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Preliminar

A Recorrente afirma que o acórdão vergastado é contraditório porque parte de premissas inconciliáveis onde *“defende que a consideração pela fiscalização de documento de outro contribuinte em nada impede a análise e regular andamento deste processo”*. Destacando que é *“óbvio que a consideração, pelo autor do Parecer, de saldo de crédito de PIS de outro contribuinte interfere diretamente nos saldos subsequentes. Tal vício insanável toma-se nulo o parecer”*. Entretanto, por outro lado, *“nega pedidos de restituição da recorrente, de modo originário”*.

Apesar de não caber exame de contradição em sede de julgamento de Recurso Voluntário, cabível a análise dos argumentos por poder ter ocorrido eventual nulidade no acórdão de primeira instância. Contudo, entendo que a decisão recorrida andou bem na apreciação dos argumentos apresentados em sede de manifestação de inconformidade, isto porque efetuou a análise e o regular andamento do presente processo, afirmando que não houve qualquer saldo de créditos que restassem para serem compensados nos processos dos períodos subsequentes (1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 2003). Veja a conclusão que chegou a decisão neste sentido:

10 Ocorre que, não obstante a fiscalização tenha examinado os créditos supostamente existentes em favor do interessado no 4º trimestre de 2003 junto a outro processo (nº 11543000568/2004-41), e somente tenha promovido no presente processo (nº 11543.000990/2004-05) a análise dos créditos supostamente existentes em favor da empresa no mês de janeiro/2004, fato é que, mesmo se considerado o crédito pleiteado pelo contribuinte exclusivamente para o 4º trimestre de 2003, no valor de R\$ 143.146,18 (v. fl. 02), este não seria, por si só, suficiente para a compensação deduzida da Dcomp anexada à inicial, no valor de R\$ 167.781,09.

11 Portanto, não somente porque a fiscalização, mas também esta DRJ/RJ2 já houvera promovido o exame da existência de créditos em favor do interessado referentes ao 4º trimestre de 2003 em outro processo (nº 11543.000568/2004-41), no qual esta 5a. Turma acordou pela admissão da existência de créditos para o período em comento (4º trim./2003) no valor de R\$ 137.330,56, passaremos, logo em seguida, a promover, para cada item da decisão recorrida contra a qual o manifestante se insurge, o exame do direito creditório exclusivamente referente ao mês de janeiro/2004.

Destaque-se ainda que esta conclusão não interfere na análise do tópico relacionado a variação cambial passiva, visto se tratar de tema independente e, por conseguinte, cabível o seu exame pela DRJ.

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade do acórdão recorrido suscitada pela Recorrente.

Mérito

A discussão objeto da presente demanda versa sobre a possibilidade de aproveitamento de créditos, no regime não-cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS,

derivados de despesas financeiras originadas de variações cambiais passivas ocorridas nas operações de exportações praticadas pela Recorrente. Adentra-se ainda na questão relacionada a natureza jurídica do contrato de câmbio ser ou não de empréstimo ou financiamento, com vistas a verificar seu enquadramento no inciso V do art. 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (considerando a redação de ambos anterior à dada pela Lei nº 10.865/2004).

O acórdão recorrido entendeu que o contrato de câmbio não tem natureza jurídica de empréstimo ou financiamento, menos ainda de arrendamento mercantil. Neste sentido, afirma que as despesas financeiras incidentes sobre contratos de câmbio (englobadas aquelas decorrentes das operações com adiantamento sobre contratos de câmbio - ACC), registradas como variações cambiais passivas, não se enquadram no inciso V do art. 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, ou seja, não dão direito a crédito para ser descontado das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS apuradas pelo regime não-cumulativo. A DRJ afirma ainda que inexistente comprovação do interessado de que as despesas financeiras glosadas, registradas na conta 3301080001-8 Variação Cambial Passiva, se referem efetivamente a despesas financeiras vinculadas a Adiantamentos sobre Contratos de Câmbio (ACC) e/ou Adiantamento sobre Cambiais Entregues (ACE).

A Recorrente inicialmente afirma que o relator se equivoca ao dizer que o contrato de câmbio não tem natureza jurídica de empréstimo ou de financiamento. Entende que, por serem despesas vinculadas aos adiantamentos de contrato de câmbio/exportação, atendendo aos requisitos para aproveitamento de créditos nos termos do inciso V do art. 3º, da Lei nº 10.637/02. Destaca ainda que a RFB tem se manifestado neste sentido e reproduz a Solução de Consulta nº 237 de 16 de julho de 2004. Reproduz a definição constante da Consolidação das Normas Cambiais (CNC) do Banco Central do Brasil na qual estabelece que o “*contrato de câmbio constitui antecipação parcial ou total por conta do preço em moeda nacional da moeda estrangeira comprada a termo, devendo ter a sua concessão pelos bancos e utilização pelos exportadores dirigidas para o fim precípua de apoio financeiro à exportação*”, mesma linha utilizada pelo manual “Exportação Passo a Passo” elaborado pela equipe da Direção Geral de Promoção Comercial (DPR) do Ministério das Relações Exteriores.

Entendo que o tema foi muito bem explanado no voto do Acórdão nº 3102-001.467, de relatoria do i. Conselheiro Luciano Pontes de Maya Gomes, no qual peço licença para reproduzir trechos diretamente relacionados com a operação de Adiantamento de Contrato de Câmbio (ACC) e o Adiantamento sobre Cambiais Entregues (ACE), adotando-os como meus fundamentos e razões para decidir em relação a matéria de direito constante deste processo:

A solução da controvérsia perpassa pela análise das operações de Adiantamentos de Contrato de Câmbio – ACC e de Adiantamento sobre Cambiais Entregues – ACE, especificamente no sentido de se saber se poderiam ser tratadas como operações de financiamentos ou empréstimos, a quem a norma jurídica acima citada assegurou a manutenção de créditos às respectivas despesas vinculadas.

Na decisão recorrida, a pretensão da contribuinte fora afastada pelas motivações contidas no trecho abaixo transcrito do referido acórdão:

‘Ocorre que as despesas financeiras tratadas no presente caso são decorrentes de contratos de Câmbio, ou seja, não são decorrentes de contratos firmados pelo sujeito passivo para obtenção de empréstimos ou financiamentos.

Assim, o Adiantamento de Contrato de Câmbio –ACC e o Adiantamento sobre Cambiais Entregues ACE, por constituírem-se consequência do contrato de câmbio propriamente

dito, sendo, pois, uma operação de compra e venda de moeda estrangeira, escapam ao conceito de operação de crédito, estando, por isto, fora do alcance do dispositivo legal supratranscrito.

O próprio nome Adiantamento sobre Contrato de Câmbio ou Adiantamento sobre Cambiais Entregues está a indicar que se trata de uma operação de antecipação da moeda nacional que se faz ao exportador, relativa à moeda estrangeira adquirida pelos bancos. Não se trata de operação de crédito, não podendo, portanto, o adiantamento ser confundido com um financiamento concedido ao exportador.'

Investigando a natureza das operações versadas, constatamos, contudo, que razão não assiste a instância a quo, posto que se revestem os Adiantamentos de Contrato de Câmbio – ACC e os Adiantamentos sobre Cambiais Entregues – ACE de características diversas daquelas desenhadas no acórdão vergastado, reclamando, assim, por consequências diversas.

Embora admitindo que a nomenclatura eleita para as operações possa levar à confusão, como incorreu o acórdão recorrido, de que haveria um adiantamento do exportador (contribuinte) ao adquirente de seus bens, estou convencido de que existe nas referidas operações um adiantamento financeiro por este último aquele primeiro.

Aliás, tratando-se de exportação de bens (mercadorias), fato este incontroverso, insensato seria imaginar, tal como fez a autoridade recorrida, que exatamente o exportador adiantasse recursos financeiros ao próprio adquirente, quando o trânsito de recursos se dá deste para aquele, como contraprestação ao negócio jurídico de compra e venda.

*As operações designadas por Adiantamento sobre Contrato de Câmbio – ACC e Adiantamento sobre Cambiais Entregues – ACE são, na realidade, financiamentos efetivos à exportação, pois concedidos mediante cobrança de taxa de juros e de **spread** de risco, como forma de viabilizar a respectiva atividade, seja ela produtiva ou comercial.*

Aliás, é o que se infere de nota explicativa sobre tais operações constante do sítio eletrônico do Ministério da Fazenda, em tópico sob o título “Mecanismos de Financiamento Privado a Exportação”, cujo texto reproduzimos:

‘Adiantamento sobre Contrato de Câmbio (ACC) e Adiantamento sobre Contrato de Exportação (ou sobre Cambiais Entregues) (ACE)

*Os Adiantamentos sobre Contrato de Câmbio (ACCs) e Adiantamentos sobre Contratos de Exportação (ou sobre Cambiais Entregues) (ACEs) **são as modalidades de financiamento a exportações mais difundidas no mercado**, respondendo historicamente por mais da metade do volume de câmbio contratado. **Em ambas as modalidades, o exportador recebe antecipação, parcial ou total, em moeda nacional do valor equivalente à quantia em moeda estrangeira comprada a termo pelo banco, descontada a uma taxa de juros internacional à qual é somado spread que embute o risco da operação.** Essa antecipação de recursos representa importante incentivo à exportação, na medida em que dá meios ao exportador para custear o processo de industrialização e de comercialização a taxas inferiores às do mercado doméstico. **A Circular BACEN 2.632/95, que regula a modalidade, determina que o fim precípua do mecanismo é o apoio financeiro à exportação.**’*

Apesar de serem modalidades idênticas quanto à forma de operação, os ACCs compreendem as operações pré-embarque (adiantamento até 180 dias antes do embarque, podendo ser estendido a 360 dias, para liquidação do câmbio), ao passo em

que os ACEs englobam as operações pós-embarque (até 60 dias após o embarque, podendo o prazo ser estendido até 180 dias).

Com isto, os ACCs destinam-se ao financiamento da produção, enquanto os ACEs destinam-se quase que exclusivamente à geração de capital de giro. Uma operação conjugada de ACC e de ACE obtém prazo de até 540 dias para liquidação.

Embora não vinculativas, de inestimável valor possuem as soluções de consulta colacionadas pela Recorrente, admitindo a tomada de créditos em relação as despesas vinculadas as operações em exame. Atente-se:

‘SOLUÇÃO DE CONSULTA n.º 237 de 16 de Julho de 2004.

Órgão: Superintendência Regional da Receita Federal SRRF/10a Região Fiscal.

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: "REGIME NÃO-CUMULATIVO. DIREITO DE CRÉDITO. ADIANTAMENTO SOBRE CONTRATO DE CÂMBIO (ACC). Os juros pagos ou creditados a instituições financeiras domiciliadas no País, relativamente a operações de adiantamento sobre contrato de câmbio (ACC), bem como as variações cambiais passivas vinculadas a essas operações, dão direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep apurada segundo o regime de incidência não-cumulativa. Esse direito extinguir-se-á a partir de 10 de agosto de 2004.

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.

EMENTA: REGIME NÃO-CUMULATIVO. DIREITO DE CRÉDITO. ADIANTAMENTO SOBRE CONTRATO DE CÂMBIO (ACC).

Os juros pagos ou creditados a instituições financeiras domiciliadas no País, relativamente a operações de adiantamento sobre contrato de câmbio (ACC), bem como as variações cambiais passivas vinculadas a essas operações, dão direito a crédito a ser descontado da Cofins cobrada segundo o regime de incidência não cumulativa. Esse direito extinguir-se-á a partir de 10 de agosto de 2004"

SOLUÇÃO DE CONSULTA n.º 208 de 14 de Novembro de 2003

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: "ADIANTAMENTO SOBRE CONTRATO DE CÂMBIO (ACC). PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. DIREITO DE CRÉDITO. Os juros cobrados pelas instituições financeiras nas operações de adiantamento sobre contrato de câmbio (ACC), bem como as variações cambiais passivas relativas a essas operações dão direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep de incidência não-cumulativa, calculado na forma da lei'.

Pois bem

Não tendo como se negar às operações examinadas a natureza de financiamentos, tem-se como consectário lógico a admissão, na forma do então vigente redação do inciso V, art. 3o, da Lei n. 10.637/2002, do desconto de créditos decorrentes da sistemática não cumulativa de apuração da contribuição ao PIS, referentes a todas as despesas vinculadas a tais operações, naturalmente juros, **spread** de risco e demais taxas incidentes sobre elas.

Confira-se a redação da citada norma legal, cujo texto não deixa margens à interpretação diversa:

‘Art. 30 Do valor apurado na forma do art. 20 a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

V despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e o valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte SIMPLES;”

Destaque-se que a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por intermédio do Acórdão nº 9303-007.847, na Sessão de Julgamento realizada em 22 de janeiro de 2019, confirmou, por unanimidade de votos, o entendimento esposado no Acórdão nº 3102-001.467, inclusive adotando os exatos termos daquele voto para fundamentar a sua decisão. Reproduzo a seguir a Ementa dos referidos acórdãos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO. ADIANTAMENTOS SOBRE CONTRATOS DE CÂMBIO (ACC) E DE CAMBIAIS ENTREGUES (ACE). DIREITO DE CRÉDITO.

Os juros e demais despesas cobrados pelas Instituições Financeiras nas operações de adiantamento sobre contrato de câmbio (ACC) e de cambiais entregues (ACE) dão direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep não cumulativo, calculado na forma da redação original do inciso V, do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002, eis que tais operações possuem natureza jurídica de financiamento às exportações.

Neste sentido, entendo ser improcedente o entendimento da decisão recorrida de que as despesas financeiras incidentes sobre contratos de câmbio, especificamente em relação àquelas decorrentes das operações com adiantamento sobre contratos de câmbio - ACC, registradas como variações cambiais passivas, não se enquadram no inciso V do art. 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Entretanto, a DRJ também julgou improcedente a manifestação de inconformidade em virtude de não haver nos autos documentos que comprovem que aquelas despesas financeiras se referiam efetivamente a Adiantamentos sobre Contrato de Câmbio (ACC) e/ou de Cambiais Entregues (ACE). Neste sentido, tenho que concordar com a decisão recorrida, visto que, por se tratar de direito creditório e de demonstração da sua certeza e liquidez, **o contribuinte possui o ônus de prova** do direito invocado, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, o que, no presente caso, não ocorreu, mesmo tendo a decisão recorrida citado a ausência dos citados documentos comprobatórios.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste particular.

Do reflexo da glosa de créditos sobre o IR e CSLL

Por derradeiro, a Recorrente repisa o pedido de, caso seja mantida a glosa dos créditos, que seja determinada a restituição dos valores pagos a título de Imposto de Renda na

proporção de 25% e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido em 9% tendo em vista que os referidos valores glosados foram incluídos nas mencionadas bases de cálculo.

Corroboro com o entendimento esposado pela decisão recorrida no sentido de que não cabe a realização de pedido de restituição/ressarcimento/compensação de possível direito creditório pelas vias do contencioso administrativo (Manifestação de Inconformidade e/ou Recurso Voluntário). Portanto, peço licença para reproduzir trecho do voto da decisão vergastada e também adotá-lo como meus fundamentos de decidir:

52 Ocorre que, mencionamos apenas a título de informação, não compete a esta Delegacia de Julgamento proferir, originariamente, qualquer pronunciamento sobre suposto direito de crédito do interessado em processo de restituição/ressarcimento/compensação, mas, isto sim, à Unidade da RFB com jurisdição sobre o domicílio fiscal da contribuinte (DRF/Vitória/ES), para a qual eventual requerimento lhe deverá ser primeiramente direcionado, sob pena de supressão de instância em desfavor do próprio interessado, também pelo que inócuo suscitar, por ora, tais ponderações nessa esfera de julgamento. É de salientar ainda que, mesmo quando pronunciamento da autoridade competente venha porventura a existir, o julgamento de eventual manifestação do interessado que, também hipoteticamente, venha a se insurgir contra o não reconhecimento de restituição pleiteada a título de IRPJ e de CSLL (e não da contribuição apo PIS/Pasep aqui tratada), caberia, regimentalmente, à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (DRJ/RJ I) e não a esta Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro II (DRJ/RJ2).

Diante do exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso neste particular.

Da Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo dos pedidos de restituição de IR e CSLL, por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva

