



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11543.003474/2004-24  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-010.009 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de novembro de 2022  
**Recorrente** MARCA CAFÉ COMÉRCIO EXPORTAÇÃO S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/02/2004 a 28/02/2004

MODIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO E DE SEUS FUNDAMENTOS. DECADÊNCIA.

Nos termos do art. 18, § 3º do Decreto nº 70.237/72 e do art. 149 do CTN, é possível alterar a fundamentação de lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo, seja através de auto de infração complementar ou de revisão de ofício, porém apenas enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública por conta da decadência.

CRÉDITO. DESPESAS FINANCEIRAS. VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA. ADIANTAMENTO DE CONTRATO DE CÂMBIO.

Apesar das variações monetárias passivas serem despesas financeiras, e dos Adiantamentos de Contratos de Câmbio (ACC) e/ou Adiantamentos de Contratos de Exportação (ACE) serem operações de financiamento, aquelas não são decorrentes destas, mas sim do próprio contrato de câmbio, podendo ocorrer independentemente da celebração de ACC ou ACE.

O art. 3º, inciso V, da Lei nº 10.637/02 determina que somente despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos ou contraprestações de operações de arrendamento mercantil podem gerar créditos do PIS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo dos pedidos de diligência/perícia e de restituição de parte do IRPJ e da CSLL; e, na parte conhecida, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter a glosa de créditos originados da alteração dos fundamentos pela DRJ.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Renata da Silveira Bilhim, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta (suplente convocada), João José Schini Norbiato (suplente convocado), Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luís Cabral, substituído pelo conselheiro João José Schini Norbiato.

## Relatório

Trata o presente processo da análise de Declaração de Compensação (DCOMP) em papel, **apresentada à Receita Federal em 27/09/2004** e juntada à fl. 03, através do qual o contribuinte pleiteia a compensação de débito próprio no montante de R\$ 98.374,51, referente a “IRPJ – Estimativa mensal” (código 2362) com crédito de “Cofins Não-Cumulativo” referente ao mês de Fevereiro de 2004 (fl. 04).

A referida análise foi realizada pelo Serviço de Orientação e Análise Tributária – SEORT da DRF-VIT, nos termos do **Parecer SEORT/DRF/VIT nº 906, de 27/01/2009** (fls. 80/90). A Ementa do Parecer ficou assim redigida:

### **CRÉDITO COMPENSÁVEL COM OUTROS TRIBUTOS.**

O crédito passível de utilização na compensação de outros tributos e contribuições corresponde ao valor apurado após a dedução de débitos da própria contribuição, e desde que seja derivado de operações de mercadorias para o exterior ou de venda a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação.

### **CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO.**

É o faturamento mensal, definido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

### **CRÉDITOS A DESCONTAR. BASE DE CÁLCULO.**

Pela essência da lei da não cumulatividade não dá direito ao crédito as aquisições se não houve o recolhimento obrigatório na etapa anterior.

Não dá direito ao crédito a despesa de variação cambial.

Inconformado com essas decisões, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, às fls. 99/139, na qual alega, em síntese:

- As alterações restringindo o aproveitamento de alguns tipos de créditos surgiram apenas com o advento da Lei 10.865/04, em 01.08.2004. Antes, na hipótese da Recorrente, os créditos eram possíveis sobre todos os bens adquiridos para revenda, bem como todos os outros inseridos no art. 3º, inclusive as aquisições de mercadorias com o fim específico de exportação;
- As mercadorias adquiridas das empresas supostamente inativas, omissas ou sem receitas, declaradas, cujas notas fiscais foram pagas através de depósitos bancários, TED ou DOC diretamente aos emitentes, devidamente registradas, escrituradas e contabilizadas. Ademais, as mercadorias foram devidamente registradas no estoque, geram créditos de PIS, visto que a requerente não tem o poder de fiscalizar se as contribuições foram ou não devidamente recolhidas;

- O art. 17 da Lei n.º 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;
- A interpretação para o exame de admissibilidade do crédito do PIS sobre as variações monetárias passivas, possibilita o lançamento destas, visto que enquadra entre aquelas despesas previstas na legislação;
- Como 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 n.º 10.637/2002;
- 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 n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003;
- 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;
- A Receita Federal deveria, obedecendo ao princípio da legalidade e do estrito respeito aos direitos individuais, ao invés de glosar os créditos da Recorrente, proceder o lançamento dos tributos e exigi-los de quem de direito;
- Cabe ao fisco efetuar o lançamento e realizar a cobrança em nome dos fornecedores, não podendo a requerente ser penalizada pela negligência do fisco;
- Uma vez comprovado que as notas fiscais classificadas como inidôneas para geração de crédito deram entrada física e efetiva das mercadorias no estabelecimento da requerente, contabilizadas dentro dos padrões legais, pagas através de depósito bancário, TED ou DOC direto do emitente, tem-se como caracterizada a sua boa-fé, razão suficiente para conferir-se plena legitimidade aos créditos de PIS aproveitados, conforme art. 82 da lei 9.430/96;
- Ademais, o artigo 3º da Lei n.º 10.637/2002, ao instituir as hipóteses que conferem direito a descontar créditos em relação a bens adquiridos para revenda, não condiciona ao requerente a obrigação de exigir a regularidade fiscal dos fornecedores de mercadorias (café);
- A nova redação introduzida pelo art. 37 da Lei n.º 10.865/2004 só tem eficácia a partir de 01/08/2004;
- Caso seja mantida a glosa dos créditos conforme proposta pelo auditor fiscal, deve ser determinada restituição dos valores pagos a título de Imposto de Renda (25%) e Contribuição Social sobre o Lucro (9%), corrigidos monetariamente, uma vez que os referidos valores glosados estão inclusos nas mencionadas bases de cálculos.

**Em 14/07/2011, a então 5ª Turma da DRJ/RJ2, atual 17ª Turma da DRJ/RJO, encaminhou o processo em diligência**, por meio da Resolução de fls. 832/833, para que a Delegacia de origem prestasse maiores esclarecimentos quanto às irregularidades apuradas na apropriação de créditos da não-cumulatividade da contribuição ao PIS sobre as aquisições de café junto a pessoas jurídicas inaptas, inativas ou omissas. Em atendimento ao solicitado, foram anexados aos autos os documentos de fls. 839/1016 e o Relatório Fiscal em fls. 1017/1105. No referido Relatório, a autoridade fiscal registra, em resumo, que:

- Para apurar as irregularidades cometidas no mercado de café foi deflagrada a operação fiscal TEMPO DE COLHEITA, pela DRF/Vitória, em outubro de 2007, e que resultou na operação BROCA parceria do Ministério Público, Polícia Federal, e Receita Federal, onde foram cumpridos mandados de busca e apreensão e prisão;
- Em expoentes regiões produtoras de café, a fiscalização comprovou que a cadeia de comercialização do café passou a esquematizar-se em função do novo regime de tributação, qual seja: da não cumulatividade do PIS/COFINS, de tal sorte que as aquisições de café de produtores rurais/maquinistas passaram a ser guiadas fraudulentamente com notas fiscais de empresas laranjas visando o creditamento integral do PIS/COFINS;
- Dada a exiguidade do prazo determinado judicialmente para apreciação da regularidade dos pedidos de ressarcimento e das compensações declaradas, foi realizada análise sucinta dos mesmos, utilizando-se como base os DACON e as informações prestadas pelo contribuinte em resposta às intimações;
- O *modus operandi* do esquema de venda de notas fiscais pode ser descortinado a partir das declarações prestadas pelos sócios da Colúmbia, V. Munaldi, Acádia, Do Grão e L & L. Relataram que não possuíam imóveis, veículos, tampouco funcionários, e que, quando havia necessidade, contratavam serviços de motoboy para entrega de documentos; os recursos creditados nas contas-correntes pertenciam a terceiros compradores do café; que não são e nunca foram empresas comercializadoras ou atacadistas de café; que recebiam a nota fiscal do produtor, liberavam para este o valor da venda e emitiam em seguida uma nota fiscal própria de venda para a Compradora; que desempenhavam a função de meras intermediárias financeiras;
- No início, em 2003, as exportadoras sinalizaram e algumas chegaram a indicar as pseudo-empresas para guiar suas compras de café, conforme declarado por maquinistas, produtores rurais, corretores e os próprios sócios das empresas de fachada. Criou-se, então, a figura da intermediária fictícia, cujo objetivo era vender nota fiscal;
- Marca Café, entre 2005 e 2008, adquiriu café de produtor/maquinistas, mediante interposição fraudulenta das empresas laranjas COLÚMBIA, ACÁDIA, DO GRÃO, L & L e V. MUNALDI, no montante de aproximadamente R\$ 6 milhões;
- Sem exceção, os depoimentos dos produtores têm o mesmo teor: as notas fiscais do produtor rural, preenchidas pelos compradores/corretores/maquinistas ou a mando deles, têm como destinatárias supostas “empresas” totalmente desconhecidas dos depoentes e que não são as reais adquirentes do café negociado;
- O conhecimento e consentimento por parte da MARCA CAFÉ quanto à fraude e o seu *modus operandi* são mostrados nos documentos apreendidos na OPERAÇÃO “BROCA” na sede da LINK COMISSÁRIA DE CAFÉ, do corretor João Carlos de Abreu Zampier, no Palácio do Café/Vitória/ES. Foram apreendidas diversas CONFIRMAÇÕES DE NEGÓCIOS que revelam o modo pelo qual os corretores davam conhecimento ao exportador do nome do produtor/maquinista que efetuava a venda de café e da empresa laranja usada para falsamente documentar a operação;
- Transcreve depoimentos de corretores, produtores e representantes de diversas pseudo atacadistas;
- Ao longo deste relatório restou comprovado a interposição fictícia de empresas laranjas do ES na compra de café de produtor/maquinista principalmente nos anos de 2005 a 2008;
- Diligências realizadas em diversos municípios fora do ES confirmaram a disseminação do esquema de venda de notas fiscais;

- Os corretores demonstraram unidade em relação aos seguintes pontos: Que com o surgimento do PIS/COFINS não cumulativos as empresas comerciais exportadoras e torrefadoras de café passaram a dificultar compra com nota fiscal do produtor rural, exigindo notas em nome de pessoa jurídica; que com tal exigência surgiram no mercado empresas de fachada, pseudo-empresas atacadistas de café; que com frequência novas empresas de fachada foram criadas e incorporadas ao mercado, passando do dia para a noite a terem movimentação de notas em volume assustador; que, pela venda de nota usada para guiar café do produtor/maquinista, a empresa de fachada recebia um valor por saca de café, pago por produtor/maquinista e exportadores; que as comerciais exportadoras e torrefadoras sabiam de antemão que o café adquirido por elas era de pessoa física (produtor/maquinista), bem como tinham pleno conhecimento da interposição de empresas de fachada para guiar o café;
- Diante dos fatos apurados, restou demonstrado a utilização pela MARCA CAFÉ de meios ilícitos para a obtenção de crédito tributário, o que afasta os limites impostos pela boa-fé. São operações fingidas, que mascaram a realidade;

**O contribuinte foi cientificado do Relatório Fiscal em 16/03/2013** e apresentou, em 09/04/2013, a Manifestação de fls. 1109/1149, alegando o seguinte, em apertada síntese:

- O relatório elaborado após a Diligência propõe a alteração completa do ato administrativo que deu causa a negativa de homologação dos créditos;
- O primeiro ato (Parecer e Despacho Decisório) teve como base fática-normativa para a negativa dos créditos, simplesmente, o não pagamento das contribuições nas etapas econômicas anteriores e que tal realidade, pela essência da Lei, impediria a homologação;
- Após a intimação da DRJ/RJ1, porém, o argumento mudou-se por completo, a DRF introduziu a ausência de boa-fé da adquirente, que pretensamente era sabedora de um elaborado esquema descrito pela Receita Federal, como fator decisivo para a negativa da homologação;
- Assim, ou tem-se como nulo o antigo ato administrativo, que negou primariamente a homologação (devolvendo os autos para a feitura de novo Parecer e Despacho Decisório), ou deve-se simplesmente desconsiderar os novos argumentos e documentos juntados;
- O novo relatório fiscal, os milhares de documentos trazidos aos autos e a mudança radical da motivação para a negativa de homologação implicam em novo ato administrativo e a nulidade do ato anterior pela deficiência de motivação ou de base probatória;
- A não observância desse requisito legal implica também em violação direta ao devido processo legal e à ampla defesa, ou seja, afronta ao artigo 5º, LIV e LV, da Constituição Federal;
- Se considerado o novo despacho decisório como mera resposta à diligência, a DRJRJ1 não poderá alterar o motivo primário que deu causa a negativa inicial dos créditos: não pagamento de PIS ou COFINS nas etapas econômicas anteriores. Haveria se assim procedesse, lançamento por órgão incompetente ou supressão de instância. De qualquer modo, o Acórdão da DRJRJ 1 seria nulo;
- Não há prova alguma da má-fé e muito menos do dolo da recorrente. Ao contrário, foram juntados a manifestação de inconformidade os CNPJs e os SINTEGRAS, emitidos na época da compra, que provam os cuidados tomados na verificação da regularidade dessas atacadistas;

- A fiscalização deveria ter demonstrado, de alguma forma, que a recorrente sabia ou incentivava o não recolhimento de tributos pelas empresas atacadas ou, no mínimo, que tinha pleno conhecimento da inatividade das empresas;
- Não havia nenhum Ato Declaratório ou até mesmo baixa de ofício dos contribuintes fornecedores da Marca Café, na época em que foram adquiridas as mercadorias (café);
- Os registros contábeis da recorrente, relativo às aquisições das mercadorias para revenda estão corretamente amparados por notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

**A 17ª Turma da DRJ-RJO, em sessão datada de 04/07/2013, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.** Foi exarado o Acórdão n.º 12-57.485, às fls. 1200/1231, com a seguinte Ementa:

FRAUDE. DISSIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO. NEGÓCIO ILÍCITO.

Comprovada a existência de simulação/dissimulação por meio de interposta pessoa, com o fim exclusivo de afastar o pagamento da contribuição devida, é de se glosar os créditos decorrentes dos expedientes ilícitos, desconsiderando-se os negócios fraudulentos.

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.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. SEDE DE MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. MEIO IMPRÓPRIO.

A manifestação de inconformidade não se presta à formulação de pedido de restituição, compensação ou de parcelamento, devendo estes ser formalizados em procedimentos autônomos.

NULIDADE. SEM CAUSA. IMPROCEDÊNCIA.

Incabível anular decisão sem que haja fatos ofensivos ao direito de ampla defesa, ao contraditório ou às normas que definem competência.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. DESNECESSÁRIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de diligência (ou perícia) quando a sua realização revele-se prescindível ou desnecessária para a formação da convicção da autoridade julgadora.

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 01/08/2013** (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR DECURSO DE PRAZO, à fl. 1238), **apresentou Recurso Voluntário em 15/08/2013**, às fls. 1240/1320.

É o relatório.

Fl. 7 do Acórdão n.º 3402-010.009 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 11543.003474/2004-24

## Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche parcialmente as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento em parte.

### **I – DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO ANTIGO DESPACHO DECISÓRIO/PARECER E DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE INOVAR O LANÇAMENTO - DA IMPOSSIBILIDADE DE INOVAÇÃO DOS ARGUMENTOS FÁTICOS-JURIDICOS E DA NULIDADE DOS ATOS ADMINISTRATIVOS**

Nesta preliminar, o Recorrente apresenta seus argumentos nos seguintes termos:

A Recorrente foi intimada em 16/03/2013, dando ciência do "Relatório Fiscal e Documentos Probatórios", a serem enviados à DRJ-RJ1, atendendo um pedido de diligência. Tais documentos referem-se à existência de supostas irregularidades na obtenção e apropriação de créditos por empresas que operam no mercado de café, a partir do que consta das denominadas "operação tempo de colheita" e "operação broca", divulgadas na mídia no dia 01/06/2010.

Ocorre que tal relatório (mais de 900 folhas), surgido após intimação da Delegacia de Julgamento, propõe a alteração completa do ato administrativo que deu causa a negativa de homologação dos créditos. É, na verdade um novo ato de não homologação.

Ora, o primeiro ato (Parecer e Despacho Decisório) teve como base fática-normativa para a negativa dos créditos, simplesmente, o não pagamento das contribuições nas etapas econômicas anteriores e que tal realidade, pela essência da Lei, impediria a homologação. Após a intimação da DRJ-RJ1, porém, o argumento mudou-se por completo, a DRF introduziu a ausência de boa-fé da adquirente, que pretensamente era sabedora de um elaborado esquema descrito pela Receita Federal, como fator decisivo para a negativa da homologação.

Assim, tem-se como nulo o antigo ato administrativo, que negou primariamente a homologação. Novo prazo decadência surgiu com o novo parecer.

(...)

Deve-se também ter em mente que, mesmo se considerássemos o "novo despacho decisório" como mera resposta à diligência, a DRJ-RJ1 não poderá alterar o motivo primário que deu causa a negativa inicial dos créditos: não pagamento de PIS ou COFINS nas etapas econômicas anteriores. Como assim procedeu, houve ou um lançamento por órgão incompetente ou supressão de instância. De qualquer modo, o acórdão da DRJ-RJ1 é nulo.

(...)

Também assevera a doutrina, "*... o julgador tributário não teria competência para promover a retificação das omissões, inexatidões, incorreções ou irregularidades contidas no lançamento de ofício, uma vez que referido ato administro compreende atividade privativa da autoridade lançadora competente, nos moldes do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Caso contrário, além de não atender a um dos requisitos*

*essenciais de validade do ato administrativo (sujeito a competência), significaria desrespeito ao princípio da legalidade e da segurança jurídica."*

(...)

Como já mencionado, o parecer/despacho decisório DRF/VIT/SEORT n.º 906/2009, primeiro ato de lançamento, foi anulado pela DRJ que deu continuidade no processo baseado em outro parecer (apelidado de relatório), lavrado em 14 de março de 2013. Nele, o argumento primeiro (não pagamento de contribuição na etapa anterior) foi deixado de lado. Agora, o que é de veras importante é uma suposta má-fé da contribuinte que, como todos os exportadores de café e indústrias, saberiam das atividades ilícitas de uma centena de empresas atacada, espalhadas por dezenas de cidades de vários Estados da Federação, principalmente Minas Gerais, Espírito Santo e Bahia. Apenas a Receita Federal do Brasil desconhecia tais práticas.

(...)

Seriam graves as consequências de se permitir que, passados mais quatro anos (tempo entre os pareceres), a DRF Vitória-ES pudesse impor novo ato, baseado em argumentos e documentos diferentes. Seria o caos. Para afastar tais condutas do Fisco, o Código Tributário Nacional regulamentou um instituto amplamente conhecido no direito: a decadência.

Prevê artigo 149, parágrafo único, que "*a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública*". Duas modalidades de decadência do direito do Fisco de rever lançamento, e de eventualmente lançar, poderiam ser aplicadas a este, caso: a prevista no do §4º do artigo 1506 ou a do I do artigo 1737. Ambos estipulam um lapso temporal de cinco anos, como prazo para a retificação do autolancamento pela Receita.

Como no período as declarações de tributos e contribuições (DCTF), bem como, as compensações (PER/DCOMP) foram entregues a Receita Federal ainda no ano de 2004, cerca de 9 (nove) anos do novo parecer (ato de revisão do lançamento), nada mais pode ser exigido.

Este mesmo pedido já constou da Manifestação apresentada após o contribuinte ser intimado do resultado da diligência fiscal solicitada pela DRJ-RJO. O Acórdão recorrido, por sua vez, o havia rejeitado com base nos seguintes fundamentos:

### **III – Glosa de créditos referentes a bens fornecidos por PJ**

Em relação às glosas de créditos calculados sobre aquisições de café, a contribuinte apresenta seu inconformismo contra decisão da Delegacia da Receita Federal, consubstanciada no Despacho Decisório que não homologara compensações declaradas constantes destes autos. Em preliminar, argumenta a favor da nulidade do procedimento fiscal, alegando ofensa ao direito do contraditório e da ampla defesa.

A alegação de cerceamento de defesa ou de inobservância do princípio do contraditório não se compatibiliza com o curso do procedimento fiscal em exame. De fato, da decisão que não homologara a compensação declarada, a contribuinte fora devidamente intimada para exercer o contraditório no prazo legal. E, assim, produziu a contestação de fls. 99/130.

Além disso, após apresentação de manifestação de inconformidade, o julgamento do contraditório foi convertido em Diligência, quando, então, a Delegacia, após juntar documentos necessários, finalizou o procedimento com o relatório às fls. 1017/1105, do qual a contribuinte fora devidamente intimada, e, assim, pode ratificar os termos de sua Manifestação de Inconformidade, acrescentando ainda novos argumentos.

Dessa maneira, resta completamente carente de qualquer base legal ou factual, a alegação do contribuinte de que teria havido cerceamento de defesa. Os requisitos inerentes ao contraditório e à ampla defesa foram observados com a ciência integral do Despacho Decisório, contra o qual o contribuinte pode deduzir robusta defesa, apresentando a competente Manifestação de Inconformidade dentro do prazo legal, tendo sido cientificada do resultado da diligência, a contribuinte produziu a devida contestação. Logo, não houve cerceamento de defesa. Por outro lado, tendo sido a decisão proferida por autoridade competente com todos os requisitos estabelecidos na legislação de regência, é de se rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, em consonância ao que determina o PAF, art. 59, *verbis*:

(...)

Quanto ao mérito, o contencioso gira em torno de glosas efetuadas no crédito apurado pelo contribuinte em relação a suas aquisições. As razões da autoridade fiscal para efetuar as glosas de despesas no cálculo de crédito, e as correspondentes alegações da inconformada direcionadas a impugná-las, serão examinadas, na sequência, item a item.

#### Passo a decidir.

O principal fundamento da defesa neste tópico é referente à impossibilidade de apresentação de novos fundamentos para a glosa após decorridos mais de 09 anos da apresentação da DCOMP, pois ocorrida a decadência do direito do Fisco. Além disso, a DRJ não poderia modificar, de ofício, os fundamentos do Despacho Decisório que denegou o crédito e não homologou a compensação (revisão do lançamento).

Para verificar a procedência destes argumentos, faz-se necessário verificar os fundamentos do Despacho Decisório, embasado no Parecer SEORT/DRF/VIT nº 906, de 2009:

#### **FUNDAMENTOS**

A compensação é forma de extinção do crédito tributário prevista no inciso II do art 156 da Lei 5.172/1966 (CTN). Para a sua efetivação faz-se necessário, entretanto, que o crédito do sujeito passivo contra a fazenda Pública seja dotado de liquidez e certeza. E exigência contida no caput do art. 170 do CTN:

(...)

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 pela interessada.

Por outro lado, verificou-se a apuração incorreta de créditos pelo contribuinte a qual justificou ajustes efetuados em decorrência das análises realizadas nas informações prestadas.

#### **Despesas financeiras - Variação Cambial Passiva**

O contribuinte apurou variações cambiais passivas (conta contábil 3301080001-8) dentro do item despesas financeiras, conforme se conclui pela comparação entre o demonstrativo às fls. 29, apresentado pelo contribuinte, e o DACON.

(...)

Desta forma, como não há previsão legal para reconhecimento do crédito das despesas com variação cambial estes valores foram excluídos da base de cálculo dos créditos.

#### **Aquisições de pessoas jurídicas inativas, omissas ou sem receita declarada**

Durante os trabalhos de aferição da apuração das contribuições não-cumulativas para o PIS/Pasep e Cofins, efetuada pelo contribuinte em questão, a fiscalização se deparou com um dado de ordem fática, no mínimo, peculiar: das compras de café realizadas no período sob exame, foram analisadas as aquisições de café dos fornecedores pessoas jurídicas que forneceram em 2004 à Marca Café. Listados 65 fornecedores, com fornecimentos entre janeiro e julho de 2004, por celeridade da análise, analisaram-se 82% das aquisições que concentraram os 21 maiores fornecedores. Nesta amostragem, 92% do volume financeiro total registrado referem-se a 19 fornecedores que se enquadram como pessoas jurídicas que se declararam à Receita Federal do Brasil em situação de inatividade. Outras ainda, quando prestaram tais informações, o fizeram de maneira irregular, eis que a receita declarada é nula, portanto totalmente incompatível com o valor das vendas realizadas, isto considerando apenas as operações mercantis com o ora requerente. As consultas ao sistema de RFB encontram-se às fls.48/57.

Ressalta-se que 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. A tabela abaixo apresenta as compras dos fornecedores irregulares de janeiro a julho/04.

(...)

Como se pode extrair, a situação é paradoxal, haja vista que **a Fazenda Nacional é instada a ressarcir um pretensão direito creditório que, como contrapartida, não possui o recolhimento dos tributos devidos na etapa imediatamente anterior.** Verifica-se que há a pretensão de obtenção de crédito do PIS de janeiro a julho de 2004 sob compras de fornecedores em situações incompatíveis com a receita declarada que totalizariam R\$389.605,43, valores estes nunca recolhidos aos cofres públicos.

Diante do que retratado, a plausível conclusão conduz à inadmissibilidade do pleito formulado, no que toca às ditas compras, **em razão de um claro enriquecimento sem causa em detrimento dos cofres públicos,** o que representa uma cessão de interesses públicos em favor de particulares.

(...)

Assim visto, irrefragável é a concepção segundo a qual **a efetiva cobrança ou, na pior hipótese, a pressuposição de sua ocorrência, é condição sine qua nom para a admissão do creditamento.** Vale esclarecer que tal “cobrança”, para os tributos sujeitos ao denominado “lançamento por homologação”, onde a lei atribui ao próprio contribuinte a iniciativa de apuração e recolhimento do montante devido, é caracterizada pela efetiva adoção de referidos procedimentos.

(...)

**Estas colocações têm o fito de deixar claro que o aspecto econômico não pode ser deixado de lado,** simplesmente abandonado, quando se estuda o fenômeno da tributação. Juntamente com o aspecto jurídico, o econômico deve nortear o trabalho do exegeta.

Corno restou demonstrado na hipótese relatada, sabidamente **não houve o respectivo recolhimento tributário de forma tal que não há razoabilidade em se admitir o reconhecimento do direito creditório,** sob pena de se patrocinar verdadeira sangria nas finanças públicas.

Isto posto, foi providenciada a relação nominal dos fornecedores (tabela resumo supra apresentada) que se encontram nas situações descritas, bem como a listagem das notas fiscais das aquisições não aproveitadas, às fls. 58/59 e foi promovida a glosa pertinente, conforme tabela à (fl. 47).

Seguindo estas premissas foi elaborado o "Demonstrativo de Cálculo dos Créditos a Descontar de fls. 73, no qual estão discriminados todos os ajustes procedidos nas bases de cálculo dos créditos.

Procedeu-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 compensação do PIS devido em janeiro/2004. Conclui-se, pois que há PIS A PAGAR neste mês.

Como se verifica a partir da leitura dos referidos Pareceres, os fundamentos do Despacho Decisório foram (i) a glosa de créditos sobre variações cambiais passivas, por falta de previsão legal; e (ii) a glosa de créditos correspondentes às aquisições junto a pessoas jurídicas inativas, omissas ou sem receita declarada, pois a efetiva cobrança ou a pressuposição de sua ocorrência seria condição *sine qua nom* para a admissão do creditamento.

Vejamos novamente a decisão recorrida, dessa vez no que tange ao mérito, uma vez que já foi aqui transcrita a parte que se refere à preliminar de nulidade:

**1º argumento: PJ inativas, baixadas, omissas**

A autoridade fiscal glosou créditos relativos às mercadorias adquiridas de pessoas jurídicas inativas, baixadas, omissas ou com receita declarada incompatível com as vendas realizadas. Argumentou que a glosa se deveu não à falta de confirmação documental da transação, mas sim à inexistência do recolhimento do tributo no elo anterior da cadeia. Cita que no período de janeiro a junho de 2004, 92% do volume financeiro total registrado referem-se a 19 fornecedores que se enquadram como pessoas jurídicas que se declaram à Receita Federal do Brasil em situação de inatividade, ou simplesmente estão omissas perante o órgão.

(...)

Eis a controvérsia configurada antes da diligência efetuada.

Constam dos autos cópias das Notas Fiscais de Venda emitidas pelas empresas, que em tese incorreram na condição de inativa, omissa ou baixada, e, ainda, comprovantes dos lançamentos contábeis dos pagamentos realizados em nome das correspondentes pessoas jurídicas. Porém, a controvérsia, por enquanto, não reside neste campo. O problema está conforme registra o próprio Parecer SEORT (fls. 79/88), na inexistência de pagamento do tributo correspondente àquele crédito pelo fornecedor.

Entendo não assistir razão à autoridade fiscal da Unidade *a quo* neste ponto, pois a legislação pertinente à matéria não autoriza efetuar a glosa de crédito simplesmente porque não houve pagamento do tributo no elo anterior da cadeia.

(...)

É verdade, por outro lado, que a empresa declarada inapta pode ter, em consequência, seus documentos considerados inidôneos não produzindo efeitos tributários, inclusive para terceiros, como se constata na legislação abaixo examinada, que trata de inaptidão da pessoa jurídica e suas consequências tributárias.

(...)

Como se depreende da análise dos preceitos normativos aduzidos, as consequências tributárias se configuram após a declaração de inaptidão, neste caso, os documentos fiscais emitidos pelas empresas declaradas inaptas podem ser reputados como inidôneos, e, assim, tributariamente ineficazes, autorizando a glosa dos custos na escrita fiscal do terceiro interessado, salvo comprovação do pagamento pelo preço da mercadoria e do real ingresso desta no estabelecimento industrial.

No presente caso, conforme citado Parecer DRF/VIT/SEORT não se cogitou de inaptidão, embora mais tarde no relatório da diligência será constatado que vários fornecedores já foram declarados inaptos. Mas no Parecer não há qualquer outra prova nesse sentido - *declaração de inaptidão das empresas fornecedoras das mercadorias adquiridas pelo contribuinte* -, o que seria suficiente para afastar o aproveitamento pela empresa interessada dos valores registrados como custo, decorrentes das compras efetuadas junto a tais empresas, dispensando-se, nesse caso, a produção de outras provas pela autoridade fiscal. Ao contribuinte, nessa hipótese, restaria refutar a presunção, em conformidade com o disposto no parágrafo único do artigo 82 da Lei 9.430/96, ou seja, provando o recebimento dos bens e o pagamento do preço respectivo.

Por outro lado, independentemente da declaração de inaptidão em ato oficial adequado emitido pela autoridade competente da Receita Federal do Brasil, a documentação fiscal poderia ser considerada como tributariamente ineficaz, quando comprovado – direta ou indiretamente não ter havido a transação a que se refere, permitindo concluir que os documentos apresentados mascaram uma aquisição fictícia de mercadorias, ao menos daquela forma, e impondo afastar a faculdade de a interessada calcular crédito de PIS/Cofins na incidência não cumulativa. Este será o próximo argumento a ser analisado. Contudo, no contexto aqui demarcado é irrelevante ter havido, ou não, o pagamento, de fato, no elo anterior da cadeia. Caso não tenha havido declaração e/ou pagamento, quando a lei assim o impõe, as medidas cabíveis devem ser tomadas contra o contribuinte faltoso.

### **2º argumento: Compras de “pseudo-atacadistas**

Mesmo antes da diligência, cujo resultado será analisado adiante conjuntamente com a contradita do recorrente, no próprio Parecer Seort a Administração aventa outra hipótese, embora não tenha inicialmente assentado nela o fundamento para a glosa dos créditos das compras de parte dos fornecedores da contribuinte. Trata-se da hipótese de as compras serem consideradas transações fictícias.

No Parecer, a Delegacia de origem afirma, em essência, que as ditas “pessoas jurídicas” (os fornecedores) foram apenas instrumentos para acobertar vendas realizadas a contribuinte. Afirma ainda que estas prestaram informações irregulares “eis que a receita declarada é nula, portanto totalmente incompatível com o valor das vendas realizadas, isto considerando apenas as operações mercantis com o ora requerente.”

A contribuinte em sua Manifestação de inconformidade alega que não tem o dever de fiscalizar os seus fornecedores, que a responsabilidade solidária não se aplica ao caso.

Se a instrução processual se encerrasse neste ponto, dificilmente poderia prosperar a glosa procedida *sub examen*. Porém, com a diligência de fls. 951/952 veio o relatório à fl. 662 e ss., onde a autoridade fiscal conclui que: “*Restou demonstrado a utilização pela MARCA CAFÉ de meios ilícitos para a obtenção de crédito tributário, o que afasta os limites impostos pela boa-fé. São operações fingidas, que mascaram a realidade.*”

### **Agora a Autoridade Fiscal ultrapassa a mera suposição para assumir como provada a prática ilícita consistente na simulação engendrada com a participação da pessoa jurídica requerente dos créditos.**

(...)

Como citado anteriormente, rejeita-se a acusação de nulidade do parecer ou do relatório porque deles a contribuinte fora intimada e pode deduzir as defesas que agora se examinam. Além disso, todas as partes processuais foram disponibilizadas ao contribuinte, inclusive os depoimentos e demais documentos relacionados à operação tempo de Colheita e à Operação Broca. Portanto, descabe a assertiva de cerceamento de defesa e, a fortiori, a nulidade de qualquer parte do procedimento fiscal.

Quanto ao mérito do relatório, entende-se que a prova colacionada aos autos no âmbito da diligência complementa os fundamentos do Parecer e lança nova luz sobre os créditos relativos às compras de café pela contribuinte, que foram glosados pela Autoridade Fiscal. O quadro amplo traçado a partir das Operações Broca e Tempo de Colheita milita desfavoravelmente à contribuinte no que concerne a seu alegado direito de crédito. Como se vê, há elementos nos autos que não permitem simplesmente entender pela completa “isenção” do contribuinte na frustração da Receita Federal na sua pretensão estatal de caráter constitucional de amealhar recursos ao Erário.

(...)

Assim, a Delegacia de origem efetuou corretamente as glosas das notas fiscais referentes a compras das citadas empresas no período em exame, fevereiro de 2004.

Realizando o cotejo entre a decisão recorrida e os Pareceres que inicialmente fundamentaram o Despacho Decisório, resta evidente que a DRJ trouxe para o processo fato até então não alegado pela Autoridade Fazendária, qual seja, a existência de “*simulação engendrada com a participação da pessoa jurídica requerente dos créditos*”. A imputação de existência deste esquema fraudulento no período em análise, afetando a legitimidade dos créditos, somente veio a esses autos após a realização da diligência fiscal, cuja ciência ao contribuinte ocorreu em 16/03/2013.

Destaco que tal procedimento não é vedado pela legislação tributária. Vejamos o que consta do art. 18, § 3º, do Decreto nº 70.237/72:

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, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, **será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar**, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Contudo, observe-se que existem limites para essa modificação; com efeito, é necessário que seja lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, e deve ser devolvido ao sujeito passivo o prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. Numa interpretação analógica, caso se trate de lançamento por homologação, é necessária a emissão de Despacho Decisório complementar.

Este dispositivo precisa ser interpretado sistematicamente, em conjunto com os arts. 145 e 149 do CTN:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

**III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.**

(...)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

**VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;**

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

**Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.**

Sobre estes dispositivos legais, assim leciona o professor Leandro Paulsen, em sua obra Direito Tributário – Constituição e Código Tributário, 14ª ed., 2012:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

Princípio da imutabilidade do lançamento. Abordando a taxatividade das hipóteses de revisão do lançamento: FEITOSA, Francisco José Soares. **Do Direito de Fiscalizar: Quantas Vezes?** Do Direito de Refazer o Ato de Infração. RDDT nº 37, out/98. Pode ser assim resumido: **O art. 146/CTN determina que os critérios jurídicos adotados pela autoridade no lançamento não poderão ser modificados. Já o art. 149/CTN estipula os casos em que o lançamento será revisto de ofício**, e somente nesses é que poderá um mesmo fato ser refiscalizado. A fiscalização, nos demais casos, não altera o lançamento, sob pena de violar o ato jurídico. Ressalta que a imutabilidade do ato contém dupla proteção. Uma, ao contribuinte que tem a garantia de não ser perseguido pelo fisco, e, duas, ao funcionário que terá a validade de seu trabalho respeitada.

(...)

Art. 149, VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

Fato não conhecido. Se a autoridade conhecia os fatos, o erro será de direito. “**A possibilidade de se rever o lançamento em que houve erro de fato ou vícios como a simulação, a fraude ou a falta funcional não oferece dificuldade.** Proclama-a unanimemente a doutrina e a admite explicitamente o CTN (art. 149). A única ressalva, aí, prende-se à exigência de o erro de fato só vir a ser conhecido pela autoridade fiscal após o lançamento primitivo. Como diz o CTN (art. 149, VIII), ‘quando deve ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior’. Mas se a autoridade lançadora conhecida em toda a sua inteireza os fatos, o erro será de direito, ou de valoração jurídica do fato, e, portanto, imutável o lançamento. O contribuinte que forneceu os elementos e prestou as declarações corretamente está protegido contra a mudança na interpretação daqueles fatos.” (TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte. RFDT 06/09, dez/03)

Pelo que se depreende dos acontecimentos, à época dos fatos a Autoridade Fazendária tinha conhecimento da omissão no cumprimento das obrigações acessórias e principal, e possível inaptidão de algumas empresas perante o CNPJ; no entanto, não estava descortinada a existência de uma simulação, a qual, muito além de elementos objetivos, demanda a comprovação do elemento subjetivo, ou seja, de que todos os envolvidos na operação simulada agiam com dolo.

Posteriormente, quando da realização da diligência, evidenciou-se tal conduta, e **DRJ, apesar de expressamente refutar o argumento inicial de falta de recolhimento dos tributos na etapa anterior da cadeia,** manteve o indeferimento do Pedido de Ressarcimento e a não homologação da compensação, com base neste novo fundamento.

Ocorre que, conforme alegado pelo Recorrente, a modificação/revisão do lançamento somente pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública. E, no presente caso, a DCOMP foi apresentada em 27/09/2004, enquanto a ciência da nova fundamentação para a glosa dos créditos só veio a ocorrer em 16/03/2013, configurando-se a homologação tácita (parcial) da compensação em relação aos créditos glosados por conta deste fundamento, nos termos do art. 74, § 5º, da Lei nº 9.740/96:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

(...)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

Pelo exposto, voto por dar provimento ao pedido.

## **II - DAS DESPESAS FINANCEIRAS — VARIAÇÃO CAMBIAL PASSIVA**

Alega o Recorrente que as variações monetárias passivas são despesas financeiras vinculadas aos adiantamentos de contratos de câmbio (ACC) e/ou Adiantamentos de contratos de exportação (ACE), atendendo aos requisitos para gerar créditos, conforme expressamente determinado no inciso V, do artigo 3º da Lei n.º 10.637/02:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

V - **despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil** de pessoas jurídicas, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES;

Vale ressaltar que, posteriormente, a Lei n.º 10.865, de 30/04/2004, alterou o dispositivo acima, passando a vigorar, **a partir de 01/08/2004** (art. 46, inciso IV, da Lei n.º 10.865/2004), com a seguinte redação:

V – 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;

A Lei n.º 9.718, de 1998, em seu art. 9º, estabeleceu o seguinte:

Art. 9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.

O Banco Central do Brasil, por sua vez, estabeleceu regras e definições sobre contratos de câmbio no Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI), positivado por meio da Circular n.º 3.591, de 02/05/2012 (Atualização RMCCI n.º 53), nos seguintes termos:

### **TÍTULO : 1 - Mercado de Câmbio**

### **CAPÍTULO : 3 - Contrato de Câmbio**

### **SEÇÃO : 1 - Disposições Preliminares**

1. Contrato de câmbio é o instrumento específico firmado entre o vendedor e o comprador de moeda estrangeira, no qual são estabelecidas as características e as condições sob as quais se realiza a operação de câmbio.

2. As operações de câmbio são formalizadas por meio de contrato de câmbio e seus dados devem ser registrados no Sistema Integrado de Registro de Operações de Câmbio (Sistema Câmbio), consoante o disposto na seção 2 do capítulo 3, devendo a data de registro do contrato de câmbio no Sistema Câmbio corresponder ao dia da celebração de referido contrato.

(...)

10. São os seguintes os tipos de contratos de câmbio e suas aplicações:

- a) compra: destinado às operações de compra de moeda estrangeira realizadas pelas instituições autorizadas a operar no mercado de câmbio;
- b) venda: destinado às operações de venda de moeda estrangeira realizadas pelas instituições autorizadas a operar no mercado de câmbio;
- I - (Revogado) Circular nº 3.545/2011
- II - (Revogado) Circular nº 3.545/2011
- c) (Revogado) Circular nº 3.545/2011
- d) (Revogado) Circular nº 3.591/2012
- e) tipos 7 e 8: alteração de contrato de câmbio celebrado até 30 de setembro de 2011, sendo as compras tipo 7 e as vendas tipo 8;
- f) tipos 9 e 10: cancelamento de contrato de câmbio celebrado até 30 de setembro de 2011, sendo as compras tipo 9 e as vendas tipo 10, usados, também, por adaptação, para a documentação da posição cambial;
- g) (Revogado) Circular nº 3.545/2011

Este mesmo RMCCI dispõe sobre “adiantamentos de contratos de câmbio” (ACC), nos termos da Circular nº 3.291, de 08/09/2005 (Atualização RMCCI nº 02)

#### **TÍTULO : 1 - Mercado de Câmbio**

#### **CAPÍTULO : 3 - Contrato de Câmbio**

#### **SEÇÃO : 3 - Adiantamento sobre Contrato de Câmbio**

1. O adiantamento sobre contrato de câmbio constitui antecipação parcial ou total por conta do preço em moeda nacional da moeda estrangeira comprada para entrega futura, podendo ser concedido a qualquer tempo, a critério das partes.
2. No cancelamento ou baixa de contrato de câmbio com adiantamento deve ser observado o disposto na seção 7 deste capítulo.
3. No caso de exportação, o valor do adiantamento deve ser consignado no próprio contrato de câmbio, mediante averbação do seguinte teor: "Para os fins e efeitos do artigo 75 (e seus parágrafos) da Lei 4.728, de 14.07.1965, averba-se por conta deste contrato de câmbio o adiantamento de R\$ \_\_\_\_\_".

Logo, não há dúvidas de que as variações monetárias passivas são despesas financeiras, bem como que o ACC é uma operação de financiamento. Porém, para atender ao requisito do art. 3º, V, da Lei nº 10.833/2003, (que trata da Cofins), faz-se necessário também que tais despesas sejam decorrentes de empréstimos, financiamentos ou contraprestações de operações de arrendamento mercantil.

Contudo, a partir do quanto disposto no item “3” da Circular nº 3.291/2005, observo que o valor do adiantamento deve ser consignado no próprio contrato de câmbio **em moeda nacional (R\$)**. Logo, pouco importa o valor da taxa de câmbio no momento da liquidação do respectivo contrato, pois o valor do adiantamento a ser pago pelo exportador permanece o mesmo. Nesse contexto, não há como afirmar que essa despesa financeira **é decorrente** de empréstimos ou financiamentos.

A corroborar tal conclusão, observe-se que, havendo ou não a contratação do ACC, ainda assim ocorrerá a despesa por conta da variação cambial, uma vez que ela está atrelada à operação de compra e venda internacional (exportação), e não ao contrato de financiamento (ACC). Por conta dos princípios contábeis e da própria legislação fiscal, o registro da receita de exportação ocorre na data de embarque dos produtos para o exterior, conforme determina a Portaria MF nº 356, de 05/12/1988:

O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto nos artigos 290 e 293 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 4 de dezembro de 1980. RESOLVE:

**I - A receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais será determinada** pela conversão, em cruzados, de seu valor expresso em moeda estrangeira **à taxa de câmbio** fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, **em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior.**

I.1 Entende-se como data de embarque dos produtos para o exterior aquela averbada pela autoridade competente, na Guia de Exportação ou documento de efeito equivalente.

**II - As diferenças decorrentes de alteração na taxa de câmbio, ocorridas entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data do embarque, serão consideradas como variações monetárias passivas ou ativas.**

III - Considera-se prêmio sobre contratos de câmbio de exportação, para fins fiscais, a parcela de remuneração paga ao exportador pelo banco interveniente nos contratos de câmbio, que exceder da variação do valor da OTN no período correspondente:

IV - O prêmio sobre contratos de câmbio de exportações constitui receita financeira para fins de determinação do lucro real.

V - Esta portaria entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se o disposto nos itens III e IV aos contratos de câmbio celebrados a partir de 1º de janeiro de 1989.

VI - Fica revogada a Portaria nº 81, de 19 de maio de 1982.

Como bem destacado pela decisão de piso, a glosa ocorreu apenas sobre os valores registrados na conta “33010800018 - variação cambial passiva”. Não houve qualquer glosa da fiscalização sobre despesas financeiras vinculadas aos “ACC”, as quais, a princípio, e sem que qualquer prova em sentido contrário tenha sido apresentada, seriam somente aquelas registradas na conta “33011000025 - despesas com ACC”.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

### **III - DA DILIGÊNCIA E DA PERÍCIA - DA NECESSIDADE DE AVALIAÇÃO TÉCNICA QUALIFICADA - DO EXPRESSIVO VOLUME DOCUMENTAL**

Alega o Recorrente que, considerando a enorme quantidade de documentos que a sua contabilidade possui, faz-se necessária uma avaliação técnica. Assim, requer seja feita diligência ou perícia visando confirmar todas as suas alegações, bem como certificar a efetiva entrada das mercadorias, pagamentos, legalidade das notas fiscais, escrituração contábil e fiscal, como também, a composição exata dos créditos glosados.

Tendo em vista que todos os quesitos formulados pelo Recorrente visam a se contrapor à glosa de créditos originados de aquisições de pessoas jurídicas inativas, omissas ou sem receita declarada, matéria sobre a qual já foi reconhecida a decadência em favor do contribuinte, entendo que houve a perda do objeto.

Pelo exposto, voto por não conhecer deste pedido.

**IV - DO REFLEXO DA GLOSA DE CRÉDITOS SOBRE O IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO LÍQUIDO - DA NECESSIDADE DE RESTITUIÇÃO DOS VALORES PAGOS, CASO A RECORRENTE NÃO LOGRAR ÊXITO**

Alega o Recorrente que contabilizou seus créditos e débitos considerando que quando das aquisições (compras), os créditos de PIS, depois de deduzidos os custos de aquisição das mercadorias e insumos, foram contabilizados a débito de PIS a Recuperar (ativo), tendo como contrapartida a conta geradora do crédito (estoque, mercadorias, insumos, despesas/custos). Com esta sistemática, o valor dos estoques, custos e insumos estão deduzidos dos seus respectivos créditos, proporcionando assim, uma redução dos custos da mercadoria, e conseqüentemente o aumento na base de cálculo do Imposto de Renda e CSLL (lucro), quando da apuração do resultado.

Assim sendo, a requerente busca guardar seu direito a recalculer e pedir a restituição do IRPJ e da CSLL, calculados sobre os créditos de PIS e COFINS lançados como receitas, não homologados, uma vez que tais importâncias integraram à base de cálculo de ambos os tributos.

As alegações do Recorrente até podem ser consideradas razoáveis, porém o que irá garantir seu direito a recalculer e pedir a restituição do IRPJ e da CSLL, calculados sobre eventuais créditos de PIS e COFINS que tenham sido lançados como receitas, segundo suas afirmações, não é o pedido efetivado neste processo, mas sim os dispositivos legais pertinentes à matéria.

Caso o Recorrente, ao final deste processo administrativo, entenda que a decisão final alterou sua apuração de IRPJ e de CSLL, resultando em saldo a ser restituído, deve transmitir para a Receita Federal Pedido de Restituição (PER), nos termos dos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/96, o qual tramitará em processo distinto deste.

Pelo exposto, voto por não conhecer deste pedido.

**V - DA TRANSFERÊNCIA DE SALDO PERTENCENTE A OUTRO CONTRIBUINTE — DO REFLEXO NOS PROCESSOS SUBSEQUENTES - VÍCIO INSANÁVEL**

Alega o Recorrente que o Auditor-Fiscal transportou saldo de crédito de PIS pertencente ao CNPJ 28.130.052/0001-00, ou seja, de outro contribuinte. Assim, o "Demonstrativo de Cálculo dos Créditos a Descontar" (fls. 46, item 3 = R\$4.601,32 + R\$53.756,97) daquele processo estaria errado e contamina todos emitidos posteriormente. O

saldo de R\$ 68.608,46 apresentado pela Recorrente estaria correto, devidamente informado em todas as declarações.

A decisão recorrida já analisou estes mesmos argumentos, negando provimento ao pedido com base nos seguintes fundamentos:

Preliminarmente o contribuinte alega a nulidade da decisão, uma vez que no exame do processo nº 11543.004363/2003-54 (primeiro analisado), o autor do parecer transportou saldo de crédito pertencente a outro contribuinte.

O equívoco mencionado em nada impede a análise e regular andamento do presente processo e não acarreta a nulidade da decisão contestada.

Ocorre que, quando do julgamento pela DRJ/RJ2 do direito creditório pleiteado naquele processo nº 11543.004363/2003-54, não obstante o reconhecimento de que fora utilizado documento de contribuinte diverso na decisão recorrida, aquiescendo-se com a arguição do defendente em tal sentido, ainda assim o crédito adicional reconhecido em favor da empresa não se fez suficiente para a extinção integral da compensação declarada.

Portanto, a falha apontada pela interessada já foi considerada quando da análise da manifestação de inconformidade no citado processo nº 11543.004363/2003-54, não trazendo qualquer consequência para o crédito analisado no presente processo.

Apesar da decisão do Colegiado *a quo*, verifico que o Recorrente limitou-se a repisar os mesmos argumentos da Manifestação de Inconformidade, sem rebater especificamente tais fundamentos. O Recurso Voluntário deve se contrapor à decisão contestada, indicando qual seria seu erro, e não mais aos Pareceres formulados, conforme determina o Princípio da Dialética.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

## **VI - CONCLUSÃO**

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo dos pedidos de diligência/perícia e de restituição de parte do IRPJ e da CSLL; e, na parte conhecida, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter a glosa de créditos originados da alteração dos fundamentos pela DRJ.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares

