MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	13062.000287/2005-16
Recurso nº	156.798 Voluntário
Matéria	PIS
Acórdão nº	203-13.701
Sessão de	03 de dezembro de 2008
Recorrente	COTRIJUI-Cooperativa Agropecuária & Industrial (nova denominação de Cooperativa Regional Tritícola Serrana Ltda.-Cotrijui)
Recorrida	DRJ- Santa Maria/RS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NULIDADE.

Os vícios insanáveis que determinam a nulidade restringem-se à incompetência do agente que praticou o ato ou lavrou o termo e a emissão de despacho ou a proferição de decisão por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

LEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE.

Compete privativamente ao Poder Judiciário apreciar questões que envolvam a legalidade ou a constitucionalidade de atos legais.

PROVA.

Quem apresenta uma pretensão cumpre provar-lhe os fatos constitutivos e quem fornece a exceção cumpre provar os fatos extintivos ou as condições impeditivas ou modificativas.

PROVA PERICIAL.

Considera-se não formulado o pedido de perícia que não atende aos requisitos da legislação.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 01 / 09
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Eric Moraes de Castro e Silva, Odassi Guerzoni Filho, Jean Cleuter Simões Mendonça, José Adão Vitorino de Morais, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 01 / 09
Maria de Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 01 / 09
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

> *Trata o presente processo de controle de* Declarações de Compensação, *essa contendo informações de compensações efetivadas com valores devedores de IRRF e PIS relativos, respectivamente, à segunda semana de setembro de 2005 e aos períodos de apuração 08 e 09/2005, tendo como fundamento créditos de PIS apurados no regime de incidência não-cumulativa relativos ao mês de junho de 2004 – Mercado Externo (§ 1º do art. 6º da Lei nº 10.637, de 2002) – conforme fls. 01/02 e 42/43. Tais compensações representaram um total de R$ 22.561,45.*
> *Dos autos constam cópias estatuto social, documento de procuração, documento de identificação e CPF, ata de assembléia geral ordinária, DACON relativo ao segundo trimestre de 2004, extratos informando a situação fiscal e cadastral da contribuinte, extrato CNPJ e* Extrato de Processo.
> *A SAORT da DRF/Santo Ângelo (RS) despachou à fl. 40, encaminhando o processo à SAFIS. Essa Seção anexou, então, cópias de partes de DCTFs relativas aos meses de agosto e setembro de 2005, tendo efetuado as necessárias verificações e produzido os demonstrativos de compensações de fls. 51/54, além do* Termo de Constatação Fiscal *de fls. 55/60 onde, em especial, assentou:*
> *A partir do momento em que a contribuinte ingressou no regime de apuração do PIS e da COFINS pela incidência não-cumulativa esta passou a ter a faculdade de apurar créditos das mencionadas contribuições na forma prevista no art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 a serem abatidos dos débitos apurados na forma do art. 2º das mencionadas Leis, respectivamente. No caso dos créditos apurados em relação às receitas decorrentes de exportações, venda para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação e da prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior (incisos I, II e III do art. 5º da Lei nº 10.637/02), tem privilégios em relação aos demais créditos quanto à forma de utilização possível, sendo que estes créditos podem ser, além de deduzidos dos débitos apurados, utilizados na compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela SRF (...).* fl. 66
> *(...). A diferença entre o valor do crédito apurado pela contribuinte (R$ 22.561,45) e o apurado pela fiscalização (R$ 16.889,90), deve-se a ajustes efetuados na forma de apuração da contribuinte a qual não estava plenamente em acordo com a legislação vigente (...), sendo que no período de apuração em questão a diferença basicamente se deve aos ajustes efetuados na forma de apuração do crédito vinculado à exportação e a glosa de crédito presumido sobre as compras de produtos agrícolas adquiridos de pessoas físicas destinadas à exportação (cerealista).* fl. 68
> *Na apuração dos créditos vinculados a exportação a contribuinte aplicou o índice/percentual obtido na relação entre a receita total de*

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 01 / 09
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

exportação e a receita total da cooperativa no período sobre todos os itens passíveis de apuração de crédito, (...) a contribuinte vinculou créditos à exportação os quais com esta nenhuma relação possuem, como por exemplo, o crédito sobre o valor da compra de mercadorias para revenda no mercado interno (...), enquanto que os créditos vinculados à exportação são limitados legalmente aos itens de despesas, custos e encargos vinculados diretamente à receita de exportação (...) fl. 69

Em relação ao crédito presumido vinculado à receita de exportação foram glosados os créditos apurados pela contribuinte sobre produtos agrícolas adquiridos de pessoas físicas e exportados na condição de cerealista, sendo que não há previsão legal para apuração de crédito presumido nesta situação, aproveitado, porém, o crédito presumido sobre produtos agrícolas adquiridos de pessoas físicas destinados para a industrialização pela contribuinte (agroindústria). fl. 69

Às fls. 69/71 está anexado o Despacho Decisório DRF/SAO de 11/08/2006, onde o Sr. Delegado da Receita Federal em Santo Ângelo (RS), com base na fundamentação daquele despacho, resolveu:

a) reconhecer parcialmente o direito creditório *da contribuinte no montante de R$ 77.795,90, correspondente ao saldo credor de COFINS, apurado no regime de incidência não-cumulativa, relativo às operações de exportação realizadas no mês de 06/2004;*

b) homologar parcialmente as compensações declaradas, *até o valor do crédito reconhecido;*

c) determinar a adoção das providências necessárias à liquidação das compensações declaradas, até o limite do crédito admitido, bem como ciência à contribuinte de peças processuais;

d) determinar a intimação da contribuinte para que efetuasse o pagamento dos débitos remanescentes no prazo de trinta dias;

e) assegurar o direito à apresentação de manifestação de inconformidade.

Posteriormente foi anexado o Despacho DRF/SAO de 19/08/2006 (fl. 75), comunicando à contribuinte a não homologação de compensações de débitos relacionados no demonstrativo de fl. 73, tendo sido expedida a Carta Cobrança *de fls. 76/77.*

A entidade foi cientificada em 30/08/2006, conforme AR de fl. 78.

Não conformada com a decisão, apresentou a contribuinte, através de procurador, em 29/09/2006 – fls. 79/90 – sua manifestação contrária, onde, em síntese, aponta os seguintes argumentos:

SINOPSE DOS FATOS

- *a empresa, possuindo saldos disponíveis para compensação referentes a créditos de PIS* (sic), *apurados em meses indicados nas* Declarações de Compensações, *procedeu compensações de créditos de PIS* (sic) *incidentes sobre operações de exportações;*
- *a decisão administrativa concluiu pela* não homologação, *determinando que, no prazo legal, houvesse o pagamento dos* débitos não compensados, *com acréscimos legais, compreendidos juros, multa e correção monetária, facultando à empresa apresentar, no mesmo período, manifestação de inconformidade;*
- *a autoridade administrativa louvou sua* decisão *nos fundamentos contidos em demonstrativos e* Termo de Constatação Fiscal *que, em síntese, concluíram pela não homologação porque* entenderam *que não caberia tal direito, uma vez que a compensação só poderia ser*

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 01 / 09
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

admissível com créditos de mesmo tributo, o que, por si só, evidenciam à saciedade a ilegalidade da impugnada decisão.

PRELIMINAR

- *argumenta pela nulidade da decisão administrativa, vez que além de não ter respeitado os princípios da legalidade e do contraditório – incisos II e LV do art. 5º da CF – não indicou objetivamente os documentos e bases de cálculo que efetivamente utilizou para apurar as inexigíveis diferenças de créditos;*
- *a Fiscalização restringiu-se a* registrar *que a empresa teria apurado créditos sobre mercadorias destinadas ao mercado interno e outras, não identificando o que significariam* outras, *assim como* desconheceu *que foram reconhecidos através de decisões judiciais prolatadas em diversos* Mandados de Segurança, *que tramitam pela Justiça Federal;*
- *também ignorou que a planilha de apuração do PIS e da COFINS, do período cumulativo até abril de 2004, foi feita de acordo com a orientação da Receita Federal, na fiscalização anterior, e que serviu de base para a autuação, que ainda pende de decisão final no Conselho de Contribuintes;*
- *as irregularidades são tantas e flagrantes que torna ocioso a sua enumeração, de sorte que, até para que não se perpetuem injustiças, deverá – de plano – ser acolhida a sua argüição de nulidade;*
- *tudo isso evidencia que houve erros quanto ao enquadramento legal, dos fatos estampados na atacada* decisão, *posto que os dispositivos legais invocados não jurisdicizam o suporte fático* in concreto, *ora defendido, não ocorrendo, assim, o fato imponível pretendido;*
- *o ato administrativo que exarou a* decisão *impugnada é manifestamente ilegal, não alcançando a presunção de validade que lhe é característica. Registra entendimentos doutrinários;*
- *a decisão fiscal fustigada foi levada a efeito sem* motivo, *visto que fundamentada em bases que não a instruíram, donde não havia motivo para o lançamento, vez que todas as operações da empresa foram corretamente efetuadas;*
- *o ato administrativo praticado estaria baseado em* presunção, *ou seja, não está assentado sobre fatos incontestáveis, atributos indispensáveis a conferir-lhe a validade que lhe seria característica. Face a estas circunstâncias, indaga: a quem caberia o ônus da prova? Registra entendimentos da doutrina e da jurisprudência;*
- *conclui que se impõe aquilo que requer, ou seja, o acolhimento de sua argüição de nulidade da decisão, devendo lhe ser assegurado o direito ao princípio do contraditório e de provas, na forma antes estabelecida.*

DAS RAZÕES DE DIREITO

- *com relação ao PIS, se impõe relembrar que com fulcro no § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, a LC nº 07, de 1970, não poderia ser objeto de revogação por lei ordinária;*
- *além disso, a semestralidade está, sim, em vigor (LC nº 07, de 1970), mesmo após o advento da Lei nº 9.718, de 1998. Registra entendimento do Poder Judiciário e transcreve parte do art. 6º, inciso I, § 1º, II, da Lei nº 10.833, de 2003;*
- *efetivamente, não cabe razão à decisão impugnada, posto que, ao contrário da interpretação dada pela Fiscalização, é cabível a compensação nos critérios e valores nos quais a empresa se fundamentou;*

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 01 / 09
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

• *é relevante gizar que a decisão valeu-se de equivocados pareceres postos em* Termo de Constatação Fiscal, *nos quais, em síntese, restou registrado que houve compensações indevidas, alegando-se que a entidade teria apurado créditos não relacionados à exportação – compra de mercadorias para revenda no mercado interno e cometidas outras supostas irregularidades;*

• *a Fiscalização resolveu não apurar a realidade, mas* arbitrar *percentuais fictícios sobre* produção *destinada à venda interna, transferências para as granjas de suínos da cooperativa (na realidade, a cooperativa não é titular de nenhuma granja de suínos) e outras não menos confusas conclusões, como por exemplo a ilegal observação de que nestes casos, o somatório dos créditos de cada rubrica por setor (créditos gerais e vinculados) representaria o crédito em relação à base de cálculo totalizada;*

• *a entidade impugna os* critérios *adotados pela Fiscalização, quer quanto aos valores, quer quanto às interpretações dadas aos dispositivos legais invocados nos* Demonstrativos de Compensação *e* Termo de Constatação*;*

• *ainda que fosse admissível de entidade cooperativa o PIS e COFINS, os critérios de apuração adotados pela cooperativa têm previsão legal e estão corretos, porquanto foram efetuados com base na legislação vigente à época do fato gerador, donde decorre ser insuscetível de violação o princípio da irretroatividade, assegurado no inciso XXXVI do art. 5º da CF;*

• *no tocante à apuração dos créditos vinculados à exportação, a Fiscalização laborou em equívoco, visto que a entidade respeitou as normas cogentes insertas nos incisos II e III da Lei nº 10.637, de 2002, não tendo utilizado créditos sobre o valor de compra de mercadorias para venda no mercado interno e outros;*

• *quanto à precipitada* interpretação *de que a entidade não teria levado em consideração a revogação do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e §§ 5º a 11 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não cabe razão à Fiscalização, pelo simples e incontroverso fato de que a entidade observou, sim, no que coubesse, as disposições pertinentes previstas na Lei nº 10.925, de 2004, e art. 1º da MP nº 183, de 2004;*

• *em virtude do* Termo de Constatação Fiscal *constitui-se em mero* arbitramento, *o qual entende a entidade não encontrar-se amparado em documentos que comprovam o não cumprimento da legislação aplicável, deverá ser determinada a realização de perícia contábil e permitir serem provados os fatos alegados na presente manifestação;*

• *os diplomas legais, nos quais a atacada decisão se amparou, são manifestamente inconstitucionais. Registra entendimento doutrinário a propósito de inconstitucionalidades formais;*

• *o instituto da compensação é originário do direito privado, cuja definição, conteúdo e alcance, nos termos do art. 109 do CTN, devem ser respeitados pela lei tributária;*

• *a compensação prevista no art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, tem a mesma natureza da compensação prevista nos arts. 156, I, e 170 do CTN, ou aquela não pode subsistir em razão da contrariedade a este diploma legal, que tem força de lei complementar;*

• *o que parece dar à compensação em matéria tributária um perfil diferente, é resultado do contexto da discussão, a qual se trava em*

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 01 / 09
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

torno de valores que devem ser creditado no âmbito de um lançamento por homologação. Discorre brevemente acerca deste regime;

• *os indevidos recolhimentos de COFINS podiam, sim, ser compensados com outras contribuições devidas à Seguridade Social, sendo abrangidos o PIS sobre folha de pagamento, Contribuição Social-CSLL e o próprio COFINS, assim como IRF-Imposto de Renda na Fonte e Imposto de Renda Pessoa Jurídica, a teor do que dispõe a IN SRF nº 210, de 2002, e do art. 49 da MP nº 66, de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002;*

• *registra entendimento da doutrina e da jurisprudência, administrativa e judicial, a propósito do direito à compensação, concluindo que, por qualquer ângulo que se examine, não há como subsistir, por falta de absoluto apoio legal, a impugnada decisão.*

DA MULTA

• *admitindo-se* ad argumentum *a ineficácia da compensação efetivada, a multa e o percentual exigidos na atacada decisão seriam indevidos. Discorre acerca dos deveres tributários e sua natureza jurídica, citando o art. 113 do CTN, bem como refere às espécies de infrações tributárias;*

• *a lei penal tributária precisa ter redação clara e precisa no sentido de que, caracterizada a infração, deve ser prevista a sanção correspondente, dado que a hipótese de incidência das normas sancionadas é, precisamente, o ilícito. Refere ao art. 5º, inciso XXXIX da CF;*

• *a aplicação da multa é característico ato de excessiva penalização, porque a entidade não infringiu a nenhum dispositivo da legislação pertinente ao PIS e COFINS, como entendeu a Fiscalização;*

• *as operações declaradas foram* claras *e não visaram ocultar, fraudar ou sonegar, não constituindo o procedimento da entidade em infração material qualificada, porque a Fiscalização não teve nenhuma dificuldade na apuração, devendo ser aplicado,* in casu, *por analogia, o disposto no art. 138 do CTN;*

• *nada autoriza a incidência, na hipótese, do estatuído nos dispositivos legais referidos no impugnado auto de infração (*sic*);*

• *se houvesse alguma infração, esta deveria ser enquadrada como privilegiada. Registra ementa de julgado do STJ;*

• *consoante o disposto no art. 106, II,* c, *do CTN, a superveniência de lei que comine penalidade menos gravosa, aplica-se aos litígios ainda não definitivamente encerrados na esfera administrativa, a par de que o lançamento de ofício não decorreria de tratar-se de débito passível de compensação.*

DA ILEGALIDADE DA EXIGÊNCIA DA PIS E DE COFINS

• *embora não se esteja, na presente manifestação, discutindo-se a ilegalidade da exação tributária em tela, se torna relevante anotar que o STJ igualmente pacificou o entendimento de que é aplicável o princípio da hierarquia das leis, no conflito entre a lei ordinária e a lei complementar. Registra entendimento doutrinário;*

• *na sua gênese, a COFINS não atingiu as cooperativas, favorecendo-as. Dentre as isenções arroladas pelo art. 6º, constam* as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas atividades;

• *é de ser frisado que ao apreciar matéria correlata, quanto aos atos cooperativos, o STJ dividiu-os em grupos, ou seja:*

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 01 / 09
Maritde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

1º) os atos cooperativos, também chamados de negócio-fim, negócio cooperativo ou ainda negócio interno, ou seja, ato cooperativo básico, fundamental;
2º) atos praticados pelas cooperativas que são necessários para a obtenção do fim almejado pela sociedade.
• *registra posicionamentos do STJ;*
• *com relação ao PIS, constata-se, portanto, que a LC nº 07, de 1970, não poderia ser objeto de revogação por lei ordinária.*

RESUMO

• *visando melhor esclarecer a realidade, impende destacar que as maiores e inexistentes* diferenças *apontadas pela Fiscalização corresponderiam a créditos compensados dos meses de julho, agosto, setembro e outubro de 2004. Nos meses de maio e junho de 2004, estariam computados nos créditos apurados no repasse;*
• *a Fiscalização considerou tão somente os* custos *de produção, excluindo ilegalmente as compras de produtos adquiridos dos associados, tendo aplicado, ainda, a Lei nº 10.925, de 2004, não a partir de 90 (noventa) dias, mas da sua publicação, o que viola a norma cogente inserta no § 6º do art. 195 da CF;*
• *a Fiscalização desconheceu que a entidade apurou corretamente nas planilhas todos os créditos e débitos conjuntamente, somente separando, na DACON, os créditos de exportação, posto que estes créditos podem ser compensados com outros tributos e que para apuração dos créditos de exportação, considerou a sua receita total e a integralidade das exportações, valendo-se de um percentual que aplicou sobre os créditos, uma vez que não possui os custos segregados, em relação às exportações;*
• *em relação aos débitos em tela, a diferença básica da planilha apresentada pela entidade e a da Fiscalização, que originou a atacada* decisão, *foram as exclusões feitas no repasse e nas deduções desta. No caso do Frigorífico, foram excluídos do repasse os custos de fabricação. Entretanto, os maiores valores e os mais significativos se referem a exclusões do repasse das compras de mercadorias destinadas à exportação e das deduções do art. 15 da MP nº 2.158-35, que só foram permitidas na parcela referente ao mercado interno;*
• *a análise sumária demonstra a insubsistência da impugnada decisão.*

DAS PROVAS

• *com fulcro no inciso LV do art. 5º da CF,* ad cautelan, *a entidade requer a oitiva de testemunhas, a realização de perícia contábil e a juntada de novos documentos, protestando por todos os meios de provas admitidas em direito;*
• *com amparo nos dispositivos legais que citou, entre outros cabíveis e aplicáveis à espécie, confia a entidade que deverá haver o acolhimento de sua manifestação, com a determinação da homologação da compensação pleiteada, em decorrência da inexistência de qualquer violação de dispositivo de lei, como anteriormente demonstrado;*
• *o despacho deferitório será medida da mais lídima* justiça;
• *pede deferimento.*

Junto à manifestação de inconformidade a contribuinte apresentou os documentos de fls. 91/126.
A repartição de origem anexou o Termo de Anexação *de fl. 127, tendo despachado à fl. 128. Posteriormente a DRF/Santo Ângelo (RS) anexou o extrato SINCOR de fl. 129 e despachou à fl. 130.*

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 01 / 09
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

Por intermédio do Acórdão nº 18-8792, de 18/01/2008, às fls. 143/162, a DRJ de Santa Maria indeferiu a solicitação, com a seguinte ementa:

> *Assunto: Processo Administrativo Fiscal*
> *Período de apuração: 01/06/2004 a 30/06/2004*
> *PRELIMINAR. NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO. INOCORRÊNCIA.*
> *Não restando configuradas quaisquer das situações previstas na legislação pertinente, não há que se falar na possibilidade de declaração de nulidade ou invalidação de despacho decisório.*
> *INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. AFRONTA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.*
> *Compete privativamente ao Poder Judiciário apreciar questões que envolvam inconstitucionalidade ou ilegalidade de atos legislativos ou normativos, bem como de afronta a princípios constitucionais.*
> *PEDIDO DE PERÍCIA. REQUISITOS LEGAIS.*
> *O pedido de perícia deve ser considerado como não formulado se for efetivado em desacordo com a legislação de regência.*
> *OITIVA DE TESTEMUNHAS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.*
> *Inexiste previsão legal para oitiva de testemunhas e depoimentos pessoais no julgamento administrativo em primeira instância.*
> *Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*
> *Período de apuração: 01/06/2004 a 30/06/2004*
> *PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. EXPORTAÇÃO.*
> *Somente os créditos básicos, apurados com a devida segregação, vinculados à receita de exportação auferida, podem ser utilizados para dedução do valor da contribuição a recolher, ou compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.*
> *PIS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. BENS ADQUIRIDOS DE PESSOA FÍSICA.*
> *Somente as operações que se enquadrassem nos termos do § 11 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (depois revogado pelo art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004), geravam direito de crédito na época em questão.*
> *COMPENSAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO.*
> *Não existindo a totalidade dos créditos de PIS pretendidos, não há como homologar a totalidade das compensações declarada.*
> *Solicitação Indeferida*

Descontente com a decisão de primeira instância, o sujeito passivo protocolou seu recurso, fls. 166/200, no qual argumenta, em síntese, que:

a) O indeferimento do pedido de perícia criou obstáculos ao seu direito de defesa. Questiona o motivo do indeferimento com a seguinte indagação: "*Onde está escrito que, ao requerer na defesa administrativa, a realização de perícia contábil, o contribuinte já deverá indicar assistente técnico e formular quesitos*";

b) As cooperativas nas suas transações com os cooperativados operam em regime jurídico análogo ao dos armazéns gerais, sendo lícito concluir que essas sociedades servem como

depositários dos associados. Nesta esteira, defende o erro quanto a sujeição passiva;

c) Seu objetivo societário é a prestação de serviços aos seus associados, sendo oportuno a aplicação dos princípios da isonomia e da igualdade para se igualar às sociedades civis de prestação de serviços profissionais. Neste passo, requer a aplicação da súmula nº 276 do STJ, quanto à isenção da COFINS;

d) A decisão da DRJ valeu-se de equivocados pareceres elencados em "Termo de Constatação Fiscal", no qual restou registrado que ocorreram compensações indevidas. Entende a recorrente que sustentou e demonstrou a licitude das compensações efetuadas;

e) São inconstitucionais a Emenda Constitucional nº 20, a Lei nº 9.718/98, a Lei nº 9.250/95 e a Lei nº 9.065/95. Defende que a autoridade administrativa pode e deve declarar a inconstitucionalidade dessas dicções legais;

f) Os juros de mora são ilegais, por constituir uma dupla cobrança para o contribuinte pela mesma infração.

Termina sua petição recursal, reiterando e ratificando de forma vaga todas as demais razões de fatos e de direito suscitadas na peça impugnatória na instância *a quo,* que deixa de reproduzi-las para evitar tautologia.

É o relatório.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 01 / 09
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 01 / 09
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

Voto

Conselheiro GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO, Relator.

A impugnação foi apresentada com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dela tomo conhecimento e passo a apreciar.

Preclusão

A recorrente inovou em sua peça recursal, apresentando dois questionamentos sobre os quais não houve discussão nas fases anteriores, quais sejam:

a) Tratamento isonômico com as sociedades civis de prestação de serviços profissionais;

b) Tratamento análogo com os armazéns gerais.

Não é novidade que ao recorrente é defeso aduzir ao seu bel talante matérias de direito não postas nos autos em fases anteriores ao julgamento do recurso. Em virtude desta consideração, voto por não acolher tais assuntos, vez que estão preclusos, em face de terem sido apontados após a fase impugnatória.

Das Preliminares de Nulidade

O contribuinte alega que o auto de infração deve ser considerado nulo, pois lhe faltam os requisitos essenciais, trazendo prejuízos ao exercício do contraditório e da ampla defesa.

Cumpre observar que as hipóteses de nulidade dos atos processuais, entre os quais se incluem os Autos de Infração, estão perfeitamente definidas nos artigo 59, 60 e 61 do Decreto n.º 70.235/72, que trata do Processo Administrativo Fiscal (PAF), com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748/93, in verbis:

Art. 59 - São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 01 / 09
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

O art. 10 desta mesma dicção legal relaciona os requisitos específicos do Auto de Infração, sendo que a falta de um deles implicará na sua nulidade.

> *Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:*
>
> *I - a qualificação do autuado;*
>
> *II - o local, a data e a hora da lavratura;*
>
> *III - a descrição do fato;*
>
> *IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*
>
> *V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;*
>
> *VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula*

Retornando ao processo, no que atina a competência do autor do feito, constata-se que os autos impugnados foram efetuados por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, autoridade competente para a realização dos respectivos atos.

Quanto ao cerceamento de sua defesa, resultante do indeferimento da produção da prova pericial, entendo que sobre esse assunto o Acórdão recorrido foi irretocável, não merecendo reparos, de sorte que peço vênia e o adoto integralmente, *in verbis*:

> *Ao final de sua manifestação, no item* Das provas, *a manifestante faz alguns requerimentos.*
> *Deve-se assentar, então, que em relação à produção de provas e a apresentação de alegações, assim dispõe o art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972:*
> *"Art. 16. A impugnação mencionará:*
> *(...)*
> *III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;*
> *IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito;*
> *(...)*
> *§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*
> *a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
> *b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*
> *c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.*
> *§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior".*

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 01 / 09
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

Portanto, para os casos de juntada posterior de novos documentos, deve ser obedecido o disposto nos §§ 4º e 5º daquele artigo, donde não há como deferir tal pedido in abstracto.
No que tange ao pedido de perícia, o Decreto nº 70.235, de 1972, em seu art. 16, § 1º (com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) estabelece que se considera não formulado o pedido de perícia que não nomear perito e indicar os seus motivos e os quesitos requeridos. No caso, a contribuinte não indicou perito, nem formulou quesitos a serem respondidos, sendo o seu pleito, portanto, inepto.

Não obstante, o Termo de constatação que serviu de base para as decisões dos órgãos anteriores é resultante de uma fiscalização efetuada junto ao sujeito passivo, que sugere a análise de sua escrituração fiscal, bem como de seu estabelecimento. Assim, não vejo como o indeferimento do pedido de perícia tenha prejudicado a defesa do requerente, de forma que nego provimento quanto as preliminares de nulidade.

Inconstitucionalidade de Leis

Na peça recursal, a impugnante afirma que os Órgãos Judicantes da Administração Tributária por seus tem plena competência para exercer o controle de constitucionalidade das leis, devendo se posicionar acerca da possível inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 20, da Lei nº 9.715/98, da Lei nº 9.718/98, da Lei nº 9.250/95 e da Lei nº 9.065/95.

Consoante noção cediça, os Órgãos Judicantes do Poder Executivo não tem competência para apreciar a conformidade de lei, validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com preceitos emanados da própria Constituição Federal ou mesmo de outras leis, a ponto de declarar-lhe a nulidade ou inaplicabilidade ao caso expressamente previsto, haja vista tratar-se de matéria reservada, por força de determinação constitucional, ao Poder Judiciário.

Compete a esses órgãos tão-somente o controle de legalidade dos atos administrativos, consistente em examinar a adequação dos procedimentos fiscais com as normas legais vigentes, zelando, assim, pelo seu fiel cumprimento.

Com efeito, a apreciação de assuntos desse tipo acha-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos da inconstitucionalidade e/ou invalidade das normas jurídicas deve ser submetida ao crivo desse Poder. O Órgão Administrativo não é o foro apropriado para discussões dessa natureza. Os mecanismos de controle da constitucionalidade, regulados pela própria Constituição Federal, passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, essa prerrogativa.

Noutro giro, não se pode olvidar que está encartado no artigo 53 da Portaria nº 147, de 25 de junho de 2007, que "As decisões unânimes, reiteradas e uniformes dos Conselhos serão consubstanciadas em súmulas de aplicação obrigatória pelo respectivo Conselho".

A matéria pertinente a este caso já foi objeto de Súmula pelo Segundo Conselho de Contribuinte, *in verbis*:

SÚMULA Nº 02

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 01 / 09
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

Provas

A recorrente afirma categoricamente que *"... a fiscalização resolveu não apurar a realidade, mas arbitrar percentuais fictícios sobre produção destinada a venda interna, transferências para as granjas de suínos da cooperativa (na verdade, a cooperativa não é titular de nenhuma granja de suínos) e outras não menos confusas conclusões, como por exemplo a ilegal observação de que nestes casos, o somatório dos créditos de cada rubrica por setor (créditos gerais e vinculados) representaria o crédito em relação à base de cálculo totalizada"*.

A DRJ se manifestou da seguinte forma sobre o assunto:

> *Assim é que, pela legislação antes disposta, os créditos relativos ao PIS – apuração não-cumulativa referente ao mês de junho de 2004 – somente poderiam ser apurados em relação a custos, despesas e encargos, devendo estes estar nitidamente vinculados à receita de exportação, observando-se que não há nisso qualquer espécie de* presunção *praticada pela Fiscalização, ou até mesmo utilização de* critério *diverso daquele determinado legalmente, ocorrendo que a contribuinte não elaborou seus cálculos de acordo com a legislação pertinente.*
> *Observando-se atentamente o demonstrativo de fls. 55/60, que guarda fidelidade com as determinações legais, em comparação com informações contidas na DACON, se verifica que a contribuinte pretendeu calcular créditos com utilização de índice diverso do legalmente permitido, sendo que aquele demonstrativo segrega as receitas, apurando, por setor e de forma clara e precisa, os créditos da entidade passíveis de compensação, devendo ser considerado correto o* Termo de Constatação Fiscal, *fundamento para as conclusões a que chegou o Despacho Decisório de fls. 80/82.*
> *Ademais, não há na manifestação de inconformidade apresentada, qualquer demonstrativo acerca da apuração dos créditos, de onde se possa inferir estar errada a forma de apuração elaborada pela Fiscalização.*

Compulsando os autos, é de se verificar que o recorrente não aduziu novos documentos que corroborassem sua tese, apenas cingiu-se a repetir os argumentos lançados na peça impugnatória apresentados em primeira instância.

Nas lições de Carnelutti, *o critério para distinguir a qual das partes incumbe o ônus da prova de uma afirmação é o interesse da própria afirmação. Cabe provar a quem tem interesse de afirmar; portanto, quem apresenta uma pretensão cumpre provar-lhe os fatos constitutivos e quem fornece a exceção cumpre provar os fatos extintivos ou as condições impeditivas ou modificativas.*

Assim, em conclusão, o fato ou os fatos que fundamentam o pedido do autor, constantes da exordial, não podem limitar-se a simples alegações, mas, ao contrário, devem ser comprovados, para que possam ser levados em conta pelo julgador na sua decisão. O dever de produzir as provas necessárias à comprovação da existência e da veracidade desses fatos é que vem a ser o ônus da prova.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 01 / 09
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

Em virtude dessas considerações, é importante relembrar alguns preceitos que norteiam a busca da verdade real, que alguns classificam como verdade jurídica posta nos autos, por meio de provas materiais.

Um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

A certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade.

Como o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere. Mas a impossibilidade de conhecer a verdade absoluta não significa que ela deixe de ser perseguida como um relevante objetivo da atividade probatória.

A verdade encontra-se ligada à prova, pois é por meio desta que se torna possível afirmar idéias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade, ou certificar-se de sua exatidão jurídica. Ao direito somente é possível conhecer a verdade por meio das provas.

Assim, concluímos que a finalidade imediata da prova é reconstruir os fatos relevantes para o processo e a mediata é formar a convicção do julgador. Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar verossimilhança às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Não se pode olvidar que diferentemente do que se dá no campo do processo civil, que privilegia o formalismo processual, no processo administrativo tributário prevalece o princípio da verdade material, comentado por Hely Lopes Meirelles na seguinte passagem:

> *"O princípio da verdade material, também denominado da liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova de que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o juiz deve cingir-se às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até o julgamento final, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela". (Hely Lopes Meirelles, Direito Administrativo Brasileiro, 21 ª Edição, São Paulo, Malheiros Editores Ltda., 1996, pág. 593)*

Celso Antônio Bandeira de Mello, por sua vez, alude ao princípio em apreço nos seguintes termos:

> *"Consiste em que a Administração, ao invés de ficar restrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente a verdade, com prescindência do que os interessados hajam*

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 01 / 09
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

alegado e provado,..." (Celso Antônio Bandeira de Mello, Curso de Direito Administrativo, 12 º Edição, São Paulo, Malheiros Editores Ltda, 2000, pág. 434)

Convém observar que a primazia do princípio da verdade real no âmbito do processo tributário foi consagrada pela própria Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e se aplica subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

Tal princípio acha-se materializado nos seguintes dispositivos desse diploma legal:

"Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:
[...]
III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente;"
"Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.
Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.
Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.
§ 1º Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.
§ 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias."

Quando o caso é referente ao ressarcimento, o litígio tem início apenas no momento em que o sujeito passivo apresenta a manifestação de inconformidade, devendo o processo administrativo a partir desse ponto seguir o rito estabelecido no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (PAF), o qual traz as seguintes disposições sobre a matéria:

"Art. 16. A impugnação mencionará:
[...]
III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)
[...]
§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)
a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)
b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)"

O texto legal transcrito possui uma clareza meridiana, deixando patente que a apresentação de documentos quando da entrega da manifestação de inconformidade é perfeitamente cabível, somente se operando a preclusão com o esgotamento dessa fase processual, ressalvados os casos previstos nas alíneas a, b e c. Observe-se, todavia, que o exame desses documentos compete originariamente à delegacia jurisdicionante do sujeito passivo, sob pena de supressão de instância.

Não há dúvida de que, ao examinar o caso concreto, a autoridade julgadora deve guiar-se pelo princípio da verdade real/material e as considerações feitas nos parágrafos precedentes deixam claro que a juntada de provas nesta fase processual, ainda que intempestiva, não impediria sua apreciação pela unidade de origem.

Juros de Mora

Quanto à ilegalidade na aplicação de juros de mora, como dito alhures, a alegação de ilegalidade não pode ser oposta no âmbito administrativo. A Autoridade Administrativa não dispõe de competência para apreciar inconstitucionalidade e/ou invalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional.

Por outra parte, não se pode olvidar que essa matéria já foi objeto da súmula 03 deste Conselho, que assim dispõe:

SÚMULA Nº 03

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais.

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

Sala das Sessões, em 03 de dezembro de 2008

GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 01 / 09
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650