



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

Processo nº 13770.000045/2004-47
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3803-000.443 – 3ª Turma Especial**
Data 26 de março de 2014
Assunto Solicitação de Diligência
Recorrente RIO DOCE CAFÉ S/A IMPORTADORA E EXPORTADORA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, para que a repartição de origem proceda a avaliação das provas juntadas com o recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

Corintho Oliveira Machado - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Belchior Melo de Sousa, João Alfredo Eduão Ferreira, Hércio Lafetá Reis, Juliano Eduardo Lirani, Jorge Victor Rodrigues e Corintho Oliveira Machado.

Erro! A origem da referência não foi encontrada.

Fls. 3

Relatório

Adoto o relato do acórdão de primeira instância até aquele momento processual:

*Trata-se no presente processo de exame da **declaração de compensação (Dcomp)** apresentada pelo interessado anteriormente identificado (v. fl. 08), por intermédio da qual se pleiteia o reconhecimento da existência de **créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, apurados segundo o regime de incidência não-cumulativa da contribuição** (total: R\$ 43.898,97), referentes ao período de apuração de dezembro de 2003 (PA 12/2003), conforme expresso no Demonstrativo “Créditos da Contribuição para o PIS/PASEP” de fl. 01, a serem compensados com débito da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) de idêntico valor (R\$ 43.898,97, v. fl. 08), também relativo ao PA 12/2003.*

2 Inicialmente, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Vitória/ES (DRF/VIT/ES) exarou o Parecer SEORT/DRF/VIT nº 2.179/2008 e Despacho Decisório (fls. 99/113), reconhecendo apenas parcialmente (valor: R\$ 2.050,09) o direito creditório pleiteado pelo interessado, e homologando também parcialmente, até o limite do crédito reconhecido, a compensação efetuada mediante a declaração de compensação de fl. 08, sob os seguintes fundamentos:

no intuito de verificar as informações prestadas pelo contribuinte, foi instaurado procedimento de diligência fiscal, ocasião na qual intimou-se o requerente a disponibilizar para consulta a sua escrituração contábil e fiscal e a apresentar diversos documentos, dentre os quais o demonstrativo analítico de apuração do PIS não-cumulativo referente ao mês de dezembro de 2003 (fls. 31/33 e 38);

o requerente tem por objeto social (art. 3º do Estatuto Social, fl. 04) e registra no CNPJ atividade que se refere ao comércio atacadista de café, com vendas no mercado interno e externo, sendo que, em razão da atividade desenvolvida e tendo em vista a apuração do IRPJ com base no lucro real no ano-calendário 2003, sujeita-se a empresa ao regime de incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep;

é inadmissível a apropriação de créditos do PIS/Pasep não-cumulativo, no que toca às compras de fornecedores em situações de inatividade, ou que se encontram omissos na apresentação de suas declarações de rendimentos à Receita Federal do Brasil (RFB), ou, ainda, que, quando prestaram tais informações, o fizeram de maneira irregular, eis que a receita declarada é totalmente incompatível com o valor das vendas realizadas, isto considerando apenas as operações mercantis com o requerente (cf. consulta aos sistemas informatizados da RFB às fls. 74/95);

75% das compras analisadas foram efetuadas de fornecedores que se enquadram nas situações acima descritas, não sendo portanto exceção e sim a regra as compras de café do interessado junto a pessoas

jurídicas em situação incompatível com as transações informadas (a Tabela à fl. 96 apresenta as compras dos fornecedores irregulares);

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

como na hipótese relatada, sabidamente não houve o respectivo recolhimento tributário (na operação anterior), não há razoabilidade em se admitir o reconhecimento do direito creditório, motivo pelo qual foi providenciada a relação nominal dos fornecedores (Tabela do Parecer Fiscal, v. fl. 106) que se encontram nas situações descritas e respectivos valores de vendas, bem como promovida a glosa pertinente, conforme (outra) Tabela à fl. 96 e Demonstrativo de fl. 98;

em prosseguimento, observou-se também que, não obstante parcela das aquisições do contribuinte tenham sido feitas com o fim específico de exportação, na condição de comercial exportadora (notas fiscais arroladas no demonstrativo de fl. 97, cujas cópias constam das fls. 60/73), não comportando, portanto, o aproveitamento pelo interessado dos créditos referentes a tais aquisições (cf. art. 5º-III, da Lei nº 10.637/2002, c/c o § 2º, II, do art. 3º da mesma Lei nº 10.637/2002, introduzido pela Lei nº 10.865/2004), o cotejo do demonstrativo de apuração do PIS para o mês de dezembro de 2003, apresentado à fiscalização (fl. 38), com os livros fiscais revela que a empresa apurou créditos sobre a totalidade dos bens adquiridos para revenda, motivo pelo qual aqueles valores referentes aos bens adquiridos para revenda, com o fim específico de exportação (demonstrativo à fl. 97), foram afastados da apuração do crédito a descontar;

as aquisições de bens de terceiros com fins específicos de exportação não dão direito a crédito, haja vista não se sujeitarem ao pagamento da contribuição para o PIS, isto é, não estarem no campo de incidência de tal contribuição;

uma vez que o fornecedor da mercadoria, ao efetuar a venda com o fim específico de exportação, deu saída sem a incidência da contribuição e com a manutenção do crédito, efetivar um direito a novo crédito ao adquirente da mercadoria implicaria a geração de créditos sem causa;

tendo a Lei nº 10.637/2002 definido que se trata, na espécie, de não-incidência do PIS sobre as vendas com fins específicos para exportação, não se aplica a Solução de Divergência Cosit nº 05/2008, cuja conclusão versa sobre as aquisições com alíquota zero ou isentas;

ainda em prosseguimento, os gastos com armazenagem, bem como os dispêndios com “frete sobre vendas” (estes últimos registrados na conta 3.2.01.01.0005), respectivamente, nos montantes de R\$ 12.291,07 e R\$ 18.432,77, foram excluídos do cálculo dos créditos do mês de dezembro/2003, já que tais gastos somente passaram a dar direito ao desconto de crédito do PIS não-cumulativo com o advento da Lei nº

10.833/2003 (art. 3º, IX), que instituiu a COFINS não-cumulativa, sendo que a extensão dessa norma para o PIS, ocorrida por força do art. 15 da citada Lei, somente passou a produzir efeitos a partir de 1º de fevereiro de 2004 (cf. art. 93, I);

as despesas comerciais com combustíveis (registradas na conta 3.2.01.01.0054 – Despesa c/ Caminhões-Combustível”, v. fl. 38) também foram afastadas da base de cálculo do crédito da contribuição para o PIS/Pasep, já que, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 c/c art. 66, § 5º, I, da IN SRF nº 247/2002, introduzido pela IN SRF nº 358/2003, a aquisição de combustíveis gera direito a crédito somente se aplicado diretamente como insumo no processo produtivo, não sendo suficiente, para que haja direito a crédito, apenas a comprovação de que tenham sido adquiridos combustíveis e lubrificantes, conforme corroborado pela Solução de Consulta SRRF/6ª. RF/Disit nº 111, de 20/04/2005;

como não houve previsão nos incisos do caput do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, e por não se enquadrarem no conceito de insumo, as despesas comerciais com comissões pagas a pessoas jurídicas (registrados na conta 3.2.01.01.0007, v. fl. 38) foram excluídas do cálculo dos créditos do PIS;

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, apurados pelo interessado (v. fls. 38 e 98);

partindo-se das premissas advindas da leitura do art. 5º, § 1º, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 1º da IN SRF nº 291, de 03/02/2003, de que o crédito passível de utilização na compensação de outros tributos e contribuições é o 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, elaborou-se o “Demonstrativo de Cálculo dos Créditos a Descontar” de fl. 98, no qual estão discriminados todos os ajustes procedidos nas bases de cálculo dos créditos, e a partir do qual o crédito total disponível no mês vinculado ao mercado interno alcançou a cifra de R\$ 7.097,81, e R\$ 47.007,65 vinculado ao mercado externo (rateio com base na proporção da receita bruta com direito a crédito, segundo os percentuais indicados à fl. 98);

procedeu-se, então, à utilização dos créditos na dedução do débito do PIS apurado no mês de dezembro de 2003 (R\$ 52.055,38), utilizados primeiramente os créditos atrelados ao mercado interno, de sorte que restou o saldo credor vinculado ao mercado externo, no valor de R\$ 2.050,09, a ser utilizado nas compensações de outros tributos, homologando-se, até o limite do crédito reconhecido no citado valor de R\$ 2.050,09, as compensações apresentadas no formulário à fl. 08.

3 Cientificado pessoalmente da decisão da autoridade administrativa local, acima mencionada, em 29/09/2008 (v. fls. 119/120), o contribuinte, irressignado, apresentou, em 20/10/2008, a **Manifestação de Inconformidade** de fls. 121/151 e demais documentos a ela anexados às fls. 152/162 (procuração, fl. 152; cópia dos documentos de identidade dos procuradores da empresa, fl. 153; atas e estatuto social, fls. 154/156; cópia do razão contábil da conta fornecedores de: “J G

Gomes”; “Mercantil Crizol Comércio de Cereais Ltda.”; “Comercial de Café Arábica Ltda.”; e comprovantes de pagamento – DOC, fls. 157/162), **alegando, em síntese, que:**

o recorrente tem como objetivo social a compra de café em grão cru, adquirido de empresas comerciais, cerealistas e cooperativas de produtores rurais, bem como a venda desse produto no mercado interno e externo, e, como tal, está sujeita ao regime de tributação do IRPJ com base no lucro real e, por força da legislação, deve apurar o PIS pelo regime não-cumulativo, descontando, todavia, os créditos calculados em relação às suas aquisições;

as limitações ao creditamento da contribuição ao PIS não podem acarretar, todavia, tratamento fiscal diferenciado a contribuintes que estejam na mesma situação, consoante o princípio da isonomia (arts. 5º e 150, inciso II, da CF/88);

verifica-se do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 que as alterações restringindo o aproveitamento de alguns tipos de créditos surgiram apenas com o advento da Lei nº 10.865/2004, ou, mais precisamente, em 01/08/2004; ou seja, anteriormente, na hipótese do recorrente, os créditos eram possíveis sobre todos os bens adquiridos para revenda, bem como todos os outros inseridos no referido art. 3º da Lei nº 10.637/2002, inclusive as aquisições de mercadorias com o fim específico de exportação, e, sendo assim, já que a base para a apropriação e o aproveitamento dos créditos foi a sistemática da Lei nº 10.637/2002, não se pode impor a aplicação de lei de 2004;

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

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

mesmo que antecedidas por suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência de PIS e COFINS, geram créditos;

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

o recorrente realiza pagamentos aos seus fornecedores, somente via depósito bancário ou via TED/DOC, diretamente aos emitentes das notas fiscais (docs. 04 a 11, sic, na realidade docs. 04 a 09, cf. fls. 157/162), e sua escrituração contábil e fiscal obedece às normas exigidas pela legislação, tendo agido, assim, de boa-fé;

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

uma vez comprovado que as notas fiscais relacionadas à fl. 106 (sic, querendo se referir, em verdade, à Tabela do Parecer Fiscal à fl. 106, que discrimina não a relação de notas fiscais, mas sim a relação de fornecedores do recorrente em situação de irregularidade junto à RFB, assim como o valor das vendas de tais fornecedores ao recorrente no ano de 2003), classificadas como inidôneas para geração de crédito, deram entrada física e efetiva das mercadorias no estabelecimento do requerente (conforme comprovado pelo fisco), contabilizadas dentro dos padrões legais, pagas através de depósito bancário, TED ou DOC direto ao emitente, tem-se como indubitavelmente caracterizada a sua boa-fé, razão suficiente para conferir-se plena legitimidade aos créditos de PIS aproveitados, encontrando-se tal afirmativa amparada legalmente no parágrafo único do artigo 82 da Lei nº 9.430/96;

no plano jurisprudencial, pode-se afirmar, sem qualquer vacilo, que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem posição definitiva acerca do assunto, firmada em inúmeras decisões judiciais, que asseguraram aos contribuintes do ICMS o direito ao crédito fiscal inidôneo, sempre que estes conseguiram demonstrar que a compra e venda da mercadoria foi efetivamente realizada (cf. AgReg no Resp 290.227, DJ de 06/02/2006, p. 232; Resp 133.325, DJ de 25/10/1999, p. 72), assim como o Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda tem decidido nesta mesma linha (cf. Acórdão nº 202-15.975, de 11/11/2004, publ. no DOU em 04/07/2006), sendo, portanto, inadmissível a glosa de créditos lançados pelo recorrente;

voltando-se novamente às compras com o fim específico de exportação, efetivadas pelo recorrente na condição de sociedade comercial exportadora, fato é que o auditor fiscal, ao entender que as aquisições sob tal condição não comportariam o aproveitamento de créditos, fez retroagir os efeitos da Lei nº 10.865/2004, aplicando-a a fatos geradores ocorridos em dezembro de 2003;

os arts. 66 e 67 da Instrução Normativa (IN) SRF nº 247/2002, regulamentando o art. 3º da Lei nº 10.637/2002 (redação anterior às alterações trazidas pela Lei nº 10.865/2004), permitia o aproveitamento de créditos sobre os bens adquiridos para a revenda, de pessoa jurídica domiciliada no País, e, ademais, os créditos vinculados à receita de exportação visam a incentivar as vendas para o mercado externo, proporcionando, assim, mais divisas para o País, bem como o ingresso de novas receitas;

a 5ª Turma da DRJ/RJOII examinou, recentemente, este caso no processo nº 11543.000511/2003-61, também do recorrente, em cujo Acórdão nº 13-20.459 o relator votou pela manutenção do crédito sobre as mercadorias adquiridas com fins específicos de exportação, acompanhado por unanimidade;

a Receita Federal do Brasil (RFB), analisando a questão à luz da técnica da não-cumulatividade, antes do advento da Lei nº 10.865/04, chegou a exarar o entendimento, expresso na Solução de Consulta nº 113, de 23/03/2004, e na Solução de Consulta nº 2, de 13/01/2004 (ambas da Superintendência Regional da 2ª. Região Fiscal), no sentido de que “a pessoa jurídica terá direito ao desconto de crédito relativo ao PIS/Pasep, decorrente da aquisição de matéria-prima utilizada como insumo na fabricação de seus produtos, mesmo que não tenha havido a incidência da referida contribuição na operação de compra do insumo”;

a fiscalização tomou como base a Lei nº 10.865/2004 para glosar parte dos créditos do recorrente, porém, essa norma teve eficácia a partir de 01/08/2004, e, em dezembro de 2003, não existia lei impedindo o aproveitamento dos créditos; ao contrário, havia a IN SRF nº 247/2002, permitindo o lançamento dos créditos como feito pelo recorrente;

quanto à glosa que se refere aos gastos com armazenagem, frete, combustíveis e comissões, verifica-se, fazendo uso de conceitos econômicos, que os insumos, também denominados fatores de produção, transmutam-se em todos os custos e despesas da empresa, e, portanto, os insumos constituem-se em todos os custos e despesas suportados pela empresa em seu processo produtivo, motivo pelo qual, desse modo, os valores pagos a título de armazenagem, fretes, comissões, entre outros, são insumos utilizados na produção de seus produtos, possibilitando, todavia, o lançamento de crédito de PIS sobre os mesmos;

ademais, o recorrente enquadra-se na redação do artigo 8º, § 6º, da Lei nº 10.925/2004, sendo, portanto, um produtor em relação aos produtos classificados no código 09.01 da NCM (café), uma vez que executa, cumulativamente, as atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial, e, sendo assim, são lícitos os créditos lançados pelo recorrente sobre os valores de armazenagem, fretes, combustíveis, comissões, etc, desconsiderados pela fiscalização, tendo em vista que são insumos utilizados na prestação de serviços e na produção de seus produtos destinados à venda, e, além disso, todos

foram adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e suportados pelo comprador/requerente;

corroborando este entendimento, visto que os insumos estão intrinsicamente ligados à produção (café), na Solução de Divergência nº 15/2008, a Coordenação Geral do Sistema de Tributação – Cosit garantiu maior flexibilidade no desconto de créditos de PIS e COFINS;

a própria Receita Federal, analisando a questão, exarou o entendimento expresso na Solução de Consulta nº 248, de 16/10/2006, devendo, dessa forma, ser reformado o Parecer DRF/VIT/Seort nº 2.179/2008, no que tange às glosas de créditos realizadas pelo auditor fiscal;

a interpretação do auditor fiscal, que glosou parte dos créditos oriundos das aquisições com o fim específico de exportação, com fundamento no inciso II, § 2º, do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002, inserida pela Lei nº 10.865/2004, viola o art. 150, III, da CF/88, e toda a legislação federal relativa ao assunto;

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

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

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

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

assim, caso seja mantida a glosa dos créditos conforme proposta pelo Auditor fiscal, que seja determinada a restituição dos valores pagos a título de Imposto de Renda (25%) e Contribuição Social sobre o Lucro

(9%) apurados, corrigidos monetariamente, uma vez que os referidos valores glosados estão inclusos nas mencionadas bases de cálculos;

em face das razões aduzidas e para que produzam os efeitos estabelecidos no art. 151, III, do CTN, c/c os §§§ 9º a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, requer o recorrente que: i) seja reformado o Despacho Decisório originado do Parecer DRF/VIT/Seort nº 2.179/2008, no que tange aos valores dos créditos não homologados, e cancelada a cobrança realizada com base em dita não-homologação, uma vez que: i) as glosas dos créditos de PIS sobre as aquisições de pessoas jurídicas inativas, omissas ou com receita declarada incompatível com as vendas realizadas são improcedentes, tendo em vista que as notas fiscais são idôneas, legíveis, e se encontram devidamente escrituradas e contabilizadas nos livros fiscais e contábeis do recorrente (fls. 35/59), além do que foram pagas através de depósitos, TED ou DOC ao emitente (docs. 04 a 09, fls. 157/162); ii) a glosa sobre as compras de mercadorias com fim específico de exportação é ilegal, pois foram adquiridas de pessoas jurídicas domiciliadas no País, e os créditos foram lançados na forma dos arts. 66 e 67 da IN SRF nº 247/2002 e art. 3º da Lei nº 10.637/2002; iii) as glosas sobre os custos de armazenagens, fretes, comissões pagas a pessoas jurídicas e combustíveis são ilegais, tendo em vista que foram usados como insumos na produção e foram pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País (art. 66, “b”, e 67, da IN SRF nº 247/2002 e art. 3º da Lei nº 10.637/2002, c/c Solução de Divergência Cosit nº 15/2008); iv) na hipótese de indeferimento dos pedidos acima, que sejam restituídas as quantias de IRPJ e CSLL, pagas sobre os créditos glosados pelo fisco, uma vez que foram incluídos na base de cálculo dos mesmos.

A DRJ no RIO DE JANEIRO II/RJ julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, ementando assim o acórdão:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2003

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

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

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA

Anteriormente a 1º de janeiro de 2004, é permitido às empresas comerciais exportadoras aproveitar-se dos créditos relativos aos insumos adquiridos com fim específico de exportação, conforme se verifica nas disposições constantes do art. 6º, § 4º, combinado com o art. 15, III, todos da Lei nº 10.833, de 2003, assim como dos arts. 1º, § 2º e 8º, ambos da IN SRF nº 379, de 30/12/2003.

PIS/PASEP. CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA.

Os gastos com armazenagem de mercadorias e com fretes sobre vendas somente passaram a dar direito ao desconto de crédito do PIS/Pasep não cumulativo a partir de 01/02/2004.

A aquisição de combustíveis gera direito a crédito apenas quando seu uso seja como insumo do processo produtivo.

Não dá direito a crédito o gasto com comissões, por não corresponderem a insumo para a produção nem a outra hipótese legal de crédito.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO

Não compete à DRJ apreciar, originariamente, pedido de restituição ou compensação de tributos ou contribuições federais.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido (sic)

Discordando da decisão de primeira instância, a interessada apresentou recurso voluntário, onde requer, sucessivamente: i) a avaliação das provas juntadas com o recurso, haja vista introdução de novos argumentos pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento; ii) reforma da decisão de primeiro grau, para homologar a totalidade dos créditos; iii) devolução à instância inferior, para apreciação da legalidade dos créditos, agora com as provas juntadas; e iv) excluir das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores dos créditos não homologados, bem como restituição dos valores.

Os autos foram remetidos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, para julgamento. É o relatório.

Voto

Conselheiro Corinto Oliveira Machado, Relator.

Em preliminar, penso que o expediente carece de saneamento a fim de poder ser bem julgado. E tal necessidade decorre de a "glosa sobre aquisições de pessoas jurídicas

inativas, omissas ou com receita declarada incompatível" ser fundamentada em certos argumentos quando do despacho decisório da Delegacia da Receita Federal do Brasil (falta de recolhimento da contribuição nas operações anteriores não gera direito a crédito), e a sua manutenção, pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, estar lastreada em outros argumentos (comprovação dos efetivos pagamentos e recebimento dos bens adquiridos). Esse fato ocasionou a juntada de provas por parte da recorrente, que agora invoca o art. 16, §4º, "c", do Decreto nº 70.235/72 para requerer avaliação das provas juntadas com o recurso.

Para melhor ilustrar os meus pares, foco os argumentos do despacho decisório:

(...) é inadmissível a apropriação de créditos do PIS/Pasep não-cumulativo, no que toca às compras de fornecedores em situações de inatividade, ou que se encontram omissos na apresentação de suas declarações de rendimentos à Receita Federal do Brasil (RFB), ou, ainda, que, quando prestaram tais informações, o fizeram de maneira irregular, eis que a receita declarada é totalmente incompatível com o valor das vendas realizadas, isto considerando apenas as operações mercantis com o requerente (cf. consulta aos sistemas informatizados da RFB às fls. 74/95);

75% das compras analisadas foram efetuadas de fornecedores que se enquadram nas situações acima descritas, não sendo portanto exceção e sim a regra as compras de café do interessado junto a pessoas jurídicas em situação incompatível com as transações informadas (a Tabela à fl. 96 apresenta as compras dos fornecedores irregulares);

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

como na hipótese relatada, sabidamente não houve o respectivo recolhimento tributário (na operação anterior), não há razoabilidade em se admitir o reconhecimento do direito creditório, motivo pelo qual foi providenciada a relação nominal dos fornecedores (Tabela do Parecer Fiscal, v. fl. 106) que se encontram nas situações descritas e respectivos valores de vendas, bem como promovida a glosa pertinente, conforme (outra) Tabela à fl. 96 e Demonstrativo de fl. 98; (...)

Pois bem, a esse passo trago as razões de manutenção da glosa pelo acórdão guerreado:

(...) 14 Em que pese não tenha tratado o procedimento fiscal que ora se examina de situações de declaração de inaptidão, ou mesmo da inidoneidade dos documentos fiscais emitidos pelos fornecedores do interessado, fato é que a menção da fiscalização em seu Parecer (fls.

99/113) sobre supostas irregularidades nas empresas fornecedoras, demandariam do adquirente/interessado, na comprovação do direito creditório postulado, demonstração cabal, por intermédio dos competentes registros contábeis e fiscais, da efetividade de suas aquisições e do ingresso das mercadorias adquiridas (café) nos seus estabelecimentos, de modo a ensejar a apropriação de créditos pretendida pelo contribuinte, subsumida das disposições do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002, a seguir reproduzido:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;

II – bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes; (...) (gn)

15 Ocorre que, da tarefa de demonstrar a efetividade das aquisições junto aos fornecedores relacionados nas Tabelas de fls. 96 e 106 do presente processo, creio - a partir da documentação anexada junto à sua Manifestação de Inconformidade - que dela o interessado não se desincumbiu, vejamos a seguir.

16 Dos 39 (trinta e nove) fornecedores tidos pela fiscalização como em situação irregular, 3 (três) deles encontram-se, segundo pesquisa efetuada junto ao sistema informatizado do CNPJ, em situação “inapta” ou “suspensa (inexistente de fato)”, vide fls. 166, 196 e 197 (são eles: 1 – “J G Gomes”, CNPJ 01.199.605/0001-16; 2 – “Comércio de Café São Sebastião Ltda.”, CNPJ 04.907.469/0001-60; 3 – “Jairo de Carvalho”, CNPJ 05.198.339/0001-68).

17 Nos termos do art. 82 da Lei nº 9.430/96, considera-se, portanto, que os documentos fiscais emitidos pelas empresas que se encontram em tal situação, acima citadas, não produzem efeitos em favor de terceiros interessados, salvo comprovação dos efetivos pagamento e recebimento dos bens adquiridos.

18 Ora, somente para o fornecedor “J G Gomes” - se considerados aqueles 3 (três) que se encontram em situação de inaptidão – o interessado anexou, em sua Manifestação de Inconformidade, folha do Livro Razão da conta fornecedores para o mês de dezembro de 2003, tendo sido demonstrado, contudo, apenas um único pagamento, efetivado em 05/12/2003, no valor de R\$ 75.600,00, não se sabendo ao certo, todavia, a que nota fiscal do citado fornecedor o referido pagamento corresponde (v. fls. 157/158), e muito embora o valor das aquisições glosadas de tal fornecedor no mês tenha alcançado cifra bem superior, de R\$ 404.610,00 (v. fl. 96). Tampouco, o manifestante promoveu a comprovação do ingresso (recebimento) dos bens, adquiridos dos fornecedores “inaptos” em seu estabelecimento.

19 Anexou-se ainda à Manifestação de Inconformidade folhas do Livro Razão para o mês de dezembro de 2003, apenas de outros 2 (dois) fornecedores do interessado (v. fls. 157/162), a saber: 1 - “Mercantil Crizol Comércio de Cereais Ltda.”, CNPJ 04.434.557/0001-91; 2 –

“Comercial de Café Arábica Ltda. - EPP”, CNPJ 05.006.672/0001-28; sendo que todos eles encontram-se na situação “ativa” no sistema CNPJ (v. fls. 165 e 169). Não há qualquer comprovação em relação às aquisições efetivadas junto a todos os demais fornecedores do interessado/manifestante, que foram objeto de glosa da fiscalização, conforme se observa nas Tabelas constantes às fls. 96 e 106 do presente processo.

20 Todavia, em que pese os documentos (notas) fiscais emitidos pelos 2 (dois) fornecedores acima discriminados, em situação “ativa” no CNPJ, serem capazes - pelo menos em tese - de produzirem efeitos contra terceiros interessados, há na Manifestação de Inconformidade (fls. 157/162) apenas a comprovação da efetivação de 1 (um) único pagamento no mês de dezembro de 2003 para os fornecedores acima (respectivamente, de R\$ 87.500,00 e R\$ 42.821,25), sendo que a soma de todos esses pagamentos representa quantia significativamente inferior àquela que corresponde aos montantes glosados (R\$ 2.082.806,00, cf. fls. 96 e 98), além de não ter sido observada qualquer comprovação no que se reporta ao efetivo recebimento no estabelecimento do interessado/manifestante das mercadorias adquiridas (café).

21 Como é cediço, como ao contribuinte em processos de restituição/compensação cabe, nos termos da legislação que disciplina a matéria, a demonstração da existência do direito ao crédito alegado, e tendo sido invocadas pela fiscalização supostas irregularidades fiscais nos fornecedores relacionados às Tabelas de fls. 96 e 106, caberia ao manifestante, na demonstração de seu suposto direito, a comprovação – por intermédio, sobretudo, de notas fiscais e dos respectivos comprovantes de pagamento, além de extratos bancários, comprovantes de recebimento, registros contábeis e fiscais, etc - da efetividade de suas aquisições junto aos fornecedores ora em comento. A parca documentação anexada à Manifestação de Inconformidade apresentada não nos permite, contudo, chegar à conclusão sobre dita efetividade (da realização das aquisições glosadas pela fiscalização).

22 Deve-se considerar correta, portanto, a glosa promovida pela autoridade fiscal na apuração dos créditos não-cumulativos do PIS, no item que se refere a “Aquisições de pessoas jurídicas inativas, baixadas, ou com receita declarada incompatível com as vendas realizadas”.

Em seu recurso voluntário, a recorrente traz no preâmbulo o seguinte item - Da juntada das provas exigidas pela Delegacia de Julgamento do Rio de Janeiro II. Notas fiscais de compras e respectivos pagamentos. CNPJ e SINTEGRA - o qual tem como arremate o parágrafo:

Assim, em observância ao artigo 16, §§ 4º, 5º e 6º do Decreto nº 70.235/72, de 6 de março de 1972, juntamos todas as novas provas exigidas pela Delegacia de Julgamento do Rio de Janeiro para que sejam elas apreciadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e, por fim, que sejam homologados todos os créditos requeridos inicialmente.

Ao meu sentir, assiste razão à recorrente, no que toca com o seu pleito de avaliação das provas juntadas, pois em que pese haver indícios de irregularidades nas aquisições das pessoas jurídicas inativas, baixadas, ou com receita declarada incompatível com as vendas realizadas, não houve anteriormente, no bojo do processo, explicitação e oportunização para a juntada dos documentos ora carreados aos autos.

Ante o exposto, voto pela **conversão do julgamento em diligência**, para que a autoridade preparadora do domicílio da recorrente proceda a avaliação das provas juntadas com o recurso voluntário, no sentido de se saber se, de fato, comprovam os efetivos pagamentos e recebimento dos bens adquiridos das aludidas pessoas jurídicas, na forma que segue:

1) elabore relatório conclusivo em que conste tabela com todas as notas fiscais glosadas referidas na tabela de fl. 96 e seus respectivos comprovantes de pagamento e recebimento dos bens, bem como o atendimento, ou não, da comprovação, acompanhado dos motivos para tanto.

2) intime a recorrente de todo o conteúdo da diligência fiscal, ofertando prazo de 30 dias para manifestação voluntária, no sentido de homenagear os princípios do contraditório e da ampla defesa.

Após escoado o prazo supra, com ou sem manifestação da recorrente, retornem os autos a esta Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para julgamento.

CORINTHO OLIVEIRA MACHADO