



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

Processo nº 13770.000666/2003-40
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3202-000.487 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de abril de 2012
Matéria PIS - COMPENSAÇÃO
Recorrente RIO DOCE CAFÉ S/A IMPORTADORA E EXPORTADORA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/09/2003 a 30/09/2003

PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DIREITO DE CRÉDITO. AQUISIÇÕES DE BENS PARA REVENDA. COMPROVAÇÃO. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS.

Somente as notas fiscais de venda emitidas por pessoas jurídicas caracterizadas como regulares produzem efeitos tributários em favor deste.

A alegação de boa-fé, por parte do adquirente, deve ser comprovada através da efetiva prova do pagamento da mercadoria adquirida e do efetivo ingresso das mesmas em seu estabelecimento.

PIS/PASEP. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS A DESCONTAR. ARMAZENAGEM E FRETES.

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.

PIS/PASEP. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS A DESCONTAR. DESPESAS COM COMISSÕES.

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

PIS/PASEP. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS A DESCONTAR. COMBUSTÍVEIS.

Os gastos com aquisição de combustíveis utilizados no transporte de bens utilizados na produção geram direito ao crédito do PIS não cumulativo.

Recurso Voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, **em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário**, nos seguintes termos: a) negou-se provimento, pelo voto de qualidade, quanto às glosas referentes à aquisição de mercadorias de Pessoas Jurídicas inativas, baixadas, omissas ou com receitas declaradas incompatíveis com as vendas realizadas; e quanto à glosa de crédito do PIS de despesas com armazenagem e fretes, vencidos os Conselheiros Gilberto de Castro Moreira Junior, Octávio Carneiro Silva Corrêa e Rodrigo Cardozo Miranda; b) negou-se provimento, por maioria de votos, quanto à glosa de créditos do PIS de despesas com comissões, vencido o Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior; c) deu-se provimento, por unanimidade, quanto aos créditos do PIS referentes aos gastos com combustíveis

José Luiz Novo Rossari – Presidente.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Luiz Novo Rossari, Rodrigo Cardozo Miranda, Irene Souza da Trindade Torres, Gilberto de Castro Moreira Junior, Luís Eduardo Garrossino Barbieri e Octávio Carneiro Silva Corrêa.

Relatório

O presente litígio decorre de Pedido de Ressarcimento da Contribuição para o PIS/PASEP vinculada a operações de exportações, referente ao mês de setembro de 2003, no valor original de R\$ 218.223,96 (fl. 01), cumulada com Declaração de Compensação de débitos de COFINS dos períodos de apuração de outubro/03 (fls.14), novembro/03 (fls.17) e dezembro/03 (fls.19), débito de IRPJ do período de apuração novembro/2003 e débito de CSLL também do período de apuração novembro/2003.

A DRF – Vitória (ES), por meio do Despacho Decisório (fls. 113/127) reconheceu parcialmente o direito creditório em favor da Requerente no valor de R\$ 103.229,22 e, por conseguinte, homologou as compensações apresentadas nos formulários às fls. 15 e 19 até o limite do crédito ora reconhecido.

A empresa apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 135/ss) contra a decisão proferida nos autos do processo administrativo em epígrafe que reconheceu parcialmente o direito creditório.

Por bem retratar os fatos ocorridos, transcreve-se o Relatório da decisão de primeira instância administrativa, *in verbis*:

Trata-se no presente processo de exame das declarações de compensação (Dcomp) apresentadas pelo interessado anteriormente identificado (fls. 15 e 17), por intermédio das quais 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\$ 218.223,96), referentes ao período de apuração de setembro de 2003 (PA 09/2003), conforme expresso no Demonstrativo "Créditos da Contribuição para o PIS/PASEP" de fl. 01, a serem compensados com débitos da própria COFINS e do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ-Estimativa), ambos do período de apuração de dezembro de 2003 (PA 12/2003), respectivamente, nos valores de R\$ 28.557,63 e R\$ 189.666,33.

2. Inicialmente, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Vitória/ES (DRFNIT/ES) exarou o Parecer SEORT/DRFNIT nº 2.175/2008 e Despacho Decisório (fls.113/127), reconhecendo apenas parcialmente (valor: R\$ 103.229,22) o direito creditório pleiteado pelo interessado, e homologando também parcialmente, até o limite do crédito reconhecido, a compensação efetuada mediante as declarações de compensação de fls. 15 e 17, 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 setembro de 2003 (fls. 34/36 e 41);*
- 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 As compras de fornecedores em situações de inatividade, ou que se encontram omissos na apresentação de suas declarações de rendimentos A 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. 88/109);*

- 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 A fl. 110 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 IP I, 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 creditário, motivo pelo qual foi providenciada a relação nominal dos fornecedores (Tabela do Parecer Fiscal, v. fl. 120) que se encontram nas situações descritas e respectivos valores de vendas, bem como promovida a glosa pertinente, conforme (outra) Tabela (fls. 110 e 112);

- 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. 111, cujas cópias constam das fls. 73/87), 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 setembro de 2003, apresentado à fiscalização (fl. 41), 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. 111), 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\$ 23.105,92 e R\$ 36.907,26, foram excluídos do cálculo dos créditos do mês de setembro/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. fls. 41 e 60) 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. fls. 41 e 59) 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;

• Partindo-se das premissas advindas da leitura do a 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. 112, 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\$ 18.075,48, e R\$ 165.696,17 vinculado ao mercado externo (rateio com base na proporção da receita bruta com direito a crédito, v. fl. 112);

• Procedeu-se, então, à utilização dos créditos na dedução do débito do PIS apurado no mês de setembro de 2003 (R\$ 80.542,43), utilizados primeiramente os créditos atrelados ao mercado interno, de sorte que restou o saldo credor vinculado ao mercado externo, de R\$ 103.229,22, a ser utilizado nas compensações de outros tributos, homologando-se, até o limite do crédito reconhecido no citado valor de R\$ 103.229,22, as compensações apresentadas nos formulários às fls. 15 e 17.

3. Cientificado pessoalmente da decisão da autoridade administrativa local, acima mencionada, em 29/09/2008 (v. fls. 133/134), o contribuinte, irressignado, apresentou, em 20/10/2008, a Manifestação de Inconformidade de fls. 135/165 e demais documentos a ela anexados As fls. 166/184 (procuração, fl. 166; cópia dos documentos de identidade dos procuradores da empresa, fl. 167; atas, fls. 168/170; cópia do razão contábil da conta fornecedores de: "Camifra Comércio Ltda"; "J G Gomes"; "Castelo Coffee Com. Ltda — ME"; "Mercantil Crizol Comércio de Cereais Ltda."; "Montanha Café Ltda"; "Comercial de Café Arábica Ltda"; aviso de débito em conta corrente e comprovantes de pagamentos — TED, fls. 171/184), alegando, em síntese, que:

a) 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 as suas aquisições;

b) 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);

c) 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;

d) 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;

e) 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;

f) 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 17, fls. 171/184), e sua escrituração contábil e fiscal obedece as normas exigidas pela legislação, tendo agido, assim, de boa-fé;

h) 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;

i) uma vez comprovado que as notas fiscais relacionadas à fl. 104 (sic), querendo se referir, em verdade, à Tabela de fl. 120, que discrimina a relação de fornecedores do recorrente em situação de irregularidade junto à RFB, assim como valor de suas vendas 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;

j) 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, 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;

k) 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 setembro de 2003;

l) os arts. 66 e 67 da Instrução Normativa (IN) SRF nº 247/2002, regulamentando o art. 30 da Lei nº 10.637/2002 (redação anterior As 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 A 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;

m) a 5ª Turma da DRJ/RJ0II examinou, recentemente, este caso no processo nº 11543.000511/2003-61, 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;

n) 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";

o) 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 setembro 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;

l)) 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;

q) ademais, o recorrente enquadra-se na redação do artigo 8º, § 6º, da Lei nº 10.925/2004, sendo, portanto, uma produtora 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;

r) corroborando este entendimento, visto que os insumos estão intrinsicamente ligados 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;

s) 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 DRFNIT/Seort nº 2.175/2008, no que tange as glosas de créditos realizadas pelo auditor fiscal;

t) 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;

u) 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;

v) 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;

w) 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;

x) 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;

Y) 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 as bases de cálculos;

z) em face das razões aduzidas e para que produzam os efeitos estabelecidos no art. 151, III, do CTN, c/c os §§§ 90 a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, requer o recorrente que:
i) seja reformado o Despacho Decisório originado do Parecer DRFNIT/Seort nº 2.175/2008, 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. 41/70), além do que foram pagas através de depósitos, TED ou DOC ao emitente (docs. 04 a 17, fls. 171/184); 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 5ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro – II julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade, proferindo o Acórdão nº 113-26.726 (fls. 228/ss), o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/09/2003 a 30/09/2003

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 em Parte

Assim, a decisão de primeira instância administrativa admitiu a existência de direito de apropriação de créditos do PIS não-cumulativo, **em relação às aquisições de mercadorias com o fim específico de exportação (efetuadas até 01/01/2004), na condição de empresa comercial exportadora, no montante de R\$ 10.223,22**, a ser adicionado ao crédito anteriormente reconhecido pela autoridade competente no Parecer e Despacho Decisório (fls. 113/127), no valor de R\$ 103.229,22, homologando-se, até o limite do valor do crédito adicional de existência ora admitida, nas Declarações de Compensação de fls. 15 e 17.

A Recorrente foi cientificada do Acórdão em 13/01/2010 (fl. 249). Inconformada com a decisão da autoridade julgadora de primeira instância administrativa, interpôs Recurso Voluntário em 08/01/2010 (fls. 250/ss) onde repisa os argumentos já trazidos na Manifestação de Inconformidade, além de juntar notas fiscais de compras e respectivos pagamentos, extratos dos sistemas CNPJ e do Sintegra (docs. 04 a 563).

O processo digitalizado foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório

Voto

Conselheiro Luís Eduardo G. Barbieri, Relator.

O recurso é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

Com a apresentação do Recurso Voluntário, os seguintes pontos permanecem em discussão no presente litígio:

- i. Glosa sobre aquisições de mercadorias de pessoas jurídicas inativas, baixadas, omissas ou com receitas declaradas incompatível com as vendas realizadas;
- ii. Glosa de créditos do PIS não cumulativo sobre despesas com Armazenagem e Fretes;
- iii. Glosa de créditos do PIS não cumulativo sobre despesas com Comissões;
- iv. Glosa de créditos do PIS não cumulativo sobre bens e serviços utilizados como insumos: Combustível.

Passemos à análise, em separado, de cada um destes pontos.

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 responsáveis por 85% das aquisições da Rio Doce Café no ano de 2003. Nesta amostragem, 62% do volume financeiro total registrado referem-se à fornecedores que enquadram-se como pessoas jurídicas que se declararam à Receita Federal do Brasil em situação de inatividade, ou simplesmente estão omissas perante o Órgão. Outras ainda, 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 ora requerente. As consultas ao sistema de RFB encontram-se às fls.88/109.

15. Ressalta-se que 75% das compras analisadas foram efetuadas de fornecedores que enquadram-se nas situações acima descritas, não sendo portanto exceção, e sim a regra as compras de café da Rio Doce Café de pessoas jurídicas em situação incompatível com as transações informadas. A tabela às fls. 110 apresenta as compras dos fornecedores irregulares.

Entretanto, quando da apresentação da Manifestação de Inconformidade (fls. 135/ss), a Recorrente não demonstrou de forma cabal, através da competente linguagem das provas, o efetivo pagamento e recebimento dos bens (café) adquirido de seus fornecedores em situação irregular perante o Fisco. Resignou-se, apenas, a apresentar poucos documentos em relação a algumas operações efetuadas (vide folhas 171 a 184).

Como bem destacou o voto condutor da decisão da DRJ – Rio de Janeiro, o interessado não se desincumbiu a contento de provar suas alegações. Neste sentido, transcrevo trechos do voto constante da decisão recorrida:

“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. 188, 219 e 220 (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 setembro de 2003, tendo sido demonstrado,

contudo, apenas o pagamento no valor de R\$ 41.700,75, supostamente referente à nota fiscal nº 3383 (data: 03/09/2003; valor: R\$ 42.250,00, v. fls. 173/174), muito embora o valor das aquisições glosadas de tal fornecedor no mês tenha alcançado cifra bem superior, de R\$ 960.861,30 (v. fl. 110). 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 setembro de 2003, **apenas de outros 5 (cinco) fornecedores do interessado** (v. fls. 171/184), a saber: 1 — "Camifra Comércio Ltda", CNPJ 86.363.306/0001-28; 2 — "Mercantil Crizol Comércio de Cereais", CNPJ 04.434.557/0001-91; 3 — "Montanha Café Ltda.", CNPJ 03.742.388/0001-94; 4 — "Comercial de Café Arábica Ltda. - EPP", CNPJ 05.006.672/0001-28; 5 — "Castelo Coffee Comércio Ltda ME", CNPJ 05.289.187/0001-09, sendo que os 4 (quatro) primeiros encontram-se na situação "ativa" no sistema CNPJ e o último foi "baixado" por liquidação voluntária em data posterior à ocorrência dos fatos geradores (PA 09/2003) tratados no presente processo (v. fls. 187, 191, 197, 201 e 215). **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. 110 e 120 do presente processo.**

20. **Todavia, em que pese os documentos (notas) fiscais emitidos pelos 5 (cinco) fornecedores acima discriminados, em situação "ativa" ou "baixada" no CNPJ, serem capazes - pelo menos em tese - de produzirem efeitos contra terceiros interessados, há na Manifestação de Inconformidade (fls. 171/184) apenas a comprovação da efetivação de 1 (um) único pagamento no mês de setembro de 2003 para os fornecedores acima (excetuando-se o fornecedor "Mercantil Crizol", para o qual o manifestante apresenta dois comprovantes de pagamento em DOC), sendo que a soma de todos esses pagamentos representa quantia significativamente inferior àquela que corresponde aos montantes glosados (cf. fls. 110 e 112), além de não ter sido observada qualquer comprovação no que se reporta ao efetivo recebimento no estabelecimento do interessado/manifestante das mercadorias adquiridas (café)."**

Claro está, no meu entender, que as supostas irregularidades apontadas pela fiscalização em seu Parecer (fls. 113/127) deveriam ser rebatidas pelo contribuinte, e **acompanhadas das respectivas provas**, no momento próprio previsto na norma (artigo 15 – Decreto 70.235/72). O interessado deveria comprovar o alegado direito creditório demonstrando de forma plena, por meio dos competentes registros contábeis e fiscais, a efetividade do pagamento de suas aquisições e do ingresso das mercadorias adquiridas em seu estabelecimento. Esta prova é necessária para a apropriação dos créditos pretendidos pela Recorrente, previstos no artigo 3º, da Lei nº 10.637/2002. Não a fez!

Conclui-se, portanto, que a empresa não logrou demonstrar a efetiva comprovação do pagamento das mercadorias, assim como o seu ingresso. Não há, por conseguinte, como acatar a tese de que agiu como "terceiro de boa-fé", nos termos do que prescreve o art. 82 da Lei No. 9.430/96.

Neste sentido, o Acórdão da DRJ – Rio de Janeiro, no meu entender, corretamente julgou improcedente, neste ponto, a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente, quantos às glosas efetuadas pela fiscalização. Como argumentado, não foi feita a devida prova do direito pleiteado, nos termos do que prescreve o artigo 333, inciso I, do Código de Processo Civil, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo tributário. Ao autor, no caso o sujeito passivo, incumbe o ônus da prova dos fatos constitutivos do seu direito, deste modo, a Manifestação de Inconformidade deveria estar necessariamente instruída com as devidas provas do indébito tributário no qual se fundamenta.

Em outro giro, importante destacar que os novos documentos (Docs. 04 a 563) trazidos aos autos, juntamente com o Recurso Voluntário, não devem ser acolhidos e valorados neste julgado pelo fato de tratarem-se de **novas provas** apresentadas fora do prazo legal previsto.

O artigo 15 do Decreto 70.235/72 (PAF) prescreve que a Impugnação (ou a Manifestação de Inconformidade) deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar, havendo a preclusão do direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual. Este é o momento previsto para que sejam apresentadas as provas, comportando exceções apenas nos casos previstos no parágrafo 4º do artigo 16 do mesmo Decreto. No caso em tela não vislumbro a ocorrência estas hipóteses de exceção. Não há que se falar em fatos novos ou argumento “*novo ou estranho à lide*” (como argumentou a Recorrente), repita-se, as irregularidades aqui tratadas já haviam sido apontadas pela fiscalização no Parecer SEORT/DRF Vitória No. 2175, de 01/09/2008 (fls. 110, 112 e 120), portanto, antes da apresentação da Manifestação de Inconformidade.

Destarte, as provas trazidas ao processo pelo contribuinte, **após** a apresentação da Impugnação (Manifestação de Inconformidade), estão atingidas pela preclusão.

Em respeito ao devido processo legal, do qual são corolários os princípios da ampla defesa e do contraditório, todas as provas necessárias à comprovação do direito reclamado devem ser de logo apresentadas para que à outra parte delas seja dado conhecimento, e, assim, sobre elas possa se manifestar. E mais, a apreciação de elementos não trazidos pelo contribuinte quando da Impugnação fere também o princípio do duplo grau de jurisdição, uma vez que não puderam ser apreciados pelos julgadores de primeira instância, que sobre eles não se manifestaram.

Neste sentido, interessante citar abalizada lição de Maria Teresa Martinez López e Marcela Cheffer Bianchini (artigo “Aspectos Polêmicos sobre o Momento de Apresentação da Prova no Processo Administrativo Fiscal Federal”, do livro “A Prova no Processo Tributário”, Dialética: São Paulo, 2010, p. 51):

*“(…) O devido processo legal manifesta princípios outros além do da verdade material. **O processo requer andamento, desenvolvimento, marcha e conclusão.** A segurança e a observância das regras previamente estabelecidas para a solução das lides constituem valores igualmente relevantes no processo. E, neste contexto, **o instituto da preclusão passa a ser figura indispensável ao devido processo legal, e de modo algum se revela incompatível com o Estado de Direito ou com o direito de ampla defesa ou com a busca pela verdade material.***

*O artigo 16 do PAF, em seu parágrafo 4º, estabelece **limitações à atividade probatória do administrado** ao determinar que a prova documental deve ser apresentada com a impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que restar demonstrada a impossibilidade de sua apresentação por motivo de força maior ou referir-se a fato ou direito superveniente.” (grifamos)*

Correta, portanto, a glosa efetuada pela fiscalização em relação à apuração dos créditos não-cumulativos do PIS, no que se refere a "Aquisições de pessoas jurídicas inativas, baixadas, ou com receita declarada incompatível com as vendas realizadas".

(ii) Da glosa de créditos do PIS não cumulativo sobre despesas com “Armazenagem e Fretes”.

Como muito bem destacado pela decisão de primeira instância, à época da apuração dos créditos em discussão (setembro de 2003) não havia previsão legal para o aproveitamento destas rubricas (armazenagem e com fretes). Portanto, corretamente foram glosadas pela fiscalização as **despesas com armazenagem e frete**, nos valores, respectivamente, de R\$ 23.105,92 e R\$ 36.907,26 (fls. 41 e 112).

Ocorre que a Lei nº 10.637/2002, de 31/12/2002, originalmente, não previa a utilização de créditos oriundos de despesas com armazenagem e fretes. O citado dispositivo (art. 3º, inciso II) permitia descontar créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como “insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços”, o que no meu entender, não engloba as despesas com armazenagem e fretes.

O aproveitamento do crédito proveniente destas rubricas somente tornou-se possível apenas com o advento da Lei nº 10.833 (inciso IX do art. 3º), de 29/12/2003, que instituiu a incidência não-cumulativa da COFINS, mas cujas disposições foram estendidas também à apuração do PIS/Pasep, por força do art. 15 da mesma Lei (em sua redação original), produzindo efeitos, na forma de seu art. 93, inciso I, **somente a partir de 01/02/2004, verbis:**

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

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto nos incisos I e II do § 3º do art. 1º, nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º, incisos II e III, 10 e 11 do art. 3º, nos §§ 3º e 4º do art. 6º, e nos arts. 7º, 8º, 10, incisos XI a XIV, e 13.

(...)

Art. 93. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeito, em relação a 01/02/2004

Documento assinado digitalmente em 08/2001

Autenticado digitalmente em 09/05/2012 por LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI, Assinado digitalmente em 09/05/2012 por LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI, Assinado digitalmente em 10/05/2012 por JOSE LUIZ NOVO ROSSARI

Impresso em 11/05/2012 por RUY DE AZEVEDO BASTOS - VERSO EM BRANCO

I - aos arts. 1º a 15 e 25, a partir de 1º de fevereiro de 2004;”

Destarte, em relação às despesas de frete e armazenagem, o crédito se restringe às despesas efetuadas nas operações de venda e desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, podendo ser apurado **somente a partir de 1º de fevereiro de 2004**, consoante expressa previsão legal.

Não há, portanto, como acolher os argumentos apresentados pela Recorrente neste ponto.

(iii) Glosa de créditos do PIS não-cumulativo sobre “despesas com comissões”.

Neste ponto, também me parece correta a glosa efetuada pela fiscalização. Não há previsão legal que autorize a utilização destas “despesas com comissões” como crédito do PIS não cumulativo. Vejamos.

O art. 3.º, incisos I e II, da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com a redação dada pelo art. 25 da Lei n.º 10.684, de 30 de maio de 2003; assim dispõe:

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 as 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;

(...)”

Por óbvio, as “despesas com comissões” não podem ser incluídas na hipótese prevista no inciso I, por não se tratarem de bens adquiridos para revenda (que no caso, seria o café adquirido pela empresa para revenda). Também, não haveria a subsunção com as hipóteses previstas nos incisos IV a IX. Restaria, portanto, a discussão quanto à hipótese tratada no inciso II (“insumos”).

Atualmente, muito se debate na doutrina e nos tribunais qual o conceito a ser adotado para o termo “insumo”. Neste momento, não entraremos nesta discussão. Entretanto, parece-me evidente, até mesmo intuitivo, que os gastos efetuados pela empresa com comissões (despesas comerciais) não podem receber o tratamento de “insumos”.

Consta do Contrato Social que a Recorrente tem por objetivo o “*comércio atacadista de café, exportação e importação em geral, ...*” (fl. 170). Aduz, ainda, a empresa (fl. 156) que também “*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*”.

Mesmo considerando todo este rol de atividades que a empresa afirma desempenhar, não há como se aceitar que as “despesas de comissão” sejam consideradas bens ou serviços a serem **utilizados** como insumos de produtos destinados à revenda: **não são essenciais e inerentes ao processo produtivo da empresa**. O Dicionário Aurélio registra que

insumo é “a combinação dos fatores de produção (matéria-prima, horas trabalhadas, energia consumida, taxa de amortização, etc...) que entram na produção de determinada quantidade de bens ou serviço”. Para que deem direito a crédito é necessário que os serviços prestados pela empresa sejam **aplicados** na fabricação do produto, o que no meu entender, não ocorreu no caso em tela.

Por certo, as “despesas de comissão” (Comissões – pessoa jurídica: vide folhas 41), escrituradas como “despesas comerciais” (conta 3.2.01.01.0007 – vide folha 48) não entram nos custos para a produção – padronização, beneficiamento, preparo ou mistura - de café.

Correta, portanto, a glosa efetuada pela fiscalização em relação à apuração dos créditos não cumulativos do PIS em relação às “despesas com comissões”.

(iv) Glosa de créditos do PIS não-cumulativo sobre bens e serviços utilizados como insumos: Combustível.

Neste ponto, no que concerne aos gastos com combustíveis, assiste razão à Recorrente.

Os gastos com combustíveis adquiridos, no valor de R\$ 69.235,75 (fls. 60 e 112), devem ser aceitos como créditos do PIS não cumulativo, por força do que dispõe expressamente o artigo 3º, inciso II, da Lei 10.637/2002.

Como já anotado, a Recorrente informou à fiscalização que além do comércio atacadista de café, exportação e importação em geral (Contrato Social – fl. 170), também executa atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café (fls. 156), sendo que tal informação não foi refutada pela fiscalização.

Desta forma, o combustível utilizado nos caminhões para o transporte do café para ser padronizado, beneficiado ou preparado pela empresa, poderia perfeitamente ser utilizado para abater do valor da contribuição ao PIS/PASEP devido.

Estes gastos foram regularmente informados pela Recorrente (na Planilha de Apuração do PIS – Lucro Real - fls. 41), constam de seu Plano de Contas (3.2.01.01.0054 – Despesas c/ caminhões – combustível – folha 49) e foram regularmente lançados (fl. 60), contudo, a fiscalização procedeu à glosa desta rubrica (fl. 112) sem demonstrar/comprovar o motivo para a não aceitação destes gastos como insumos, como previsto na norma legal. De igual modo, não vislumbro uma explicação plausível para esta glosa no Parecer SEORT/DRF Vitória No. 2175 de 01/09/2008 (vide fls. 123/124).

No meu entender, caberia à autoridade fiscal (no procedimento fiscal que auditou os valores informados pelo contribuinte em seu pedido) comprovar/apresentar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito do autor (sujeito passivo) nos termos do artigo 333, inciso II, do CPC, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, para a utilização do crédito de gastos com combustíveis expressamente autorizados pela norma (art. 3º, inciso II, Lei 10.637/2002).

Deve ser afastada, portanto, a glosa efetuada pela fiscalização em relação à apuração dos créditos não cumulativos do PIS em relação aos gastos com combustíveis.

Conclusão

Destarte, diante de tudo o que foi exposto, voto por **DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO**, nos seguintes termos:

a.) Em face da não comprovação da certeza e liquidez do crédito pleiteado, nos termos do artigo 170/CTN e, ainda, considerando que houve a preclusão do direito do sujeito passivo em apresentar provas na fase recursal, conforme prescreve o artigo 15 do Decreto 70.235/72, **voto por negar provimento ao Recurso** em relação aos seguintes itens:

- i. Glosa sobre aquisições de mercadorias de pessoas jurídicas inativas, baixadas, omissas ou com receitas declaradas incompatível com as vendas realizadas;
- ii. Glosa de créditos do PIS não cumulativo sobre despesas com Armazenagem e Fretes;
- iii. Glosa de créditos do PIS não cumulativo sobre despesas com Comissões;

b.) Por outro lado, **voto por dar provimento ao Recurso** para excluir a (iv) glosa efetuada pela fiscalização em relação aos créditos do PIS não cumulativo sobre os gastos efetuados com “combustíveis”.

É como voto.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri