



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

Processo n° 13971.001474/2005-56
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-003.218 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de maio de 2016
Matéria PIS - COMPENSAÇÃO
Recorrente BUNGE ALIMENTOS S/A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/2005 a 31/03/2005

REGIME NÃO CUMULATIVO. CUSTOS DE AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA OU UTILIZADO COMO INSUMO DE PRODUÇÃO/INDUSTRIALIZAÇÃO. COMPROVAÇÃO PARCIAL. GLOSA PARCIAL DOS CRÉDITOS APROPRIADOS. CABIMENTO.

No âmbito do regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep, a glosa do crédito deve ser parcialmente mantida se o contribuinte não logra comprovar, por meio de documento hábil e idôneo, parte do custo de aquisição dos bens para revenda ou utilizado como insumo de produção/industrialização de bens destinados à venda.

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE. TRANSPORTE DE BENS SEM DIREITO A CRÉDITO. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep, se no transporte de bens para revenda ou utilizado como insumos na produção/industrialização de bens de destinados à venda, o gasto com frete, suportado pelo comprador, somente propicia a dedução de crédito se incluído no custo de aquisição dos bens, logo, se não há previsão legal de apropriação de crédito sobre o custo de aquisição dos bens transportados, por falta de previsão legal, não há como ser apropriada a parcela do crédito calculada apenas sobre o valor do gasto com frete.

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE. REMESSA DE PRODUTOS ACABADOS PARA DEPÓSITO FECHADO OU ARMAZÉM GERAL. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, por falta de previsão legal, não é admitido o direito de apropriação de créditos da Contribuição para o

PIS/Pasep sobre os gastos com frete relativos à operação de transporte nas remessas de produtos acabados para depósito fechado ou armazém geral.

REGIME NÃO CUMULATIVO. DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO PRÓPRIO CONTRIBUINTE. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, por falta de previsão legal, não propicia a dedução de crédito as despesas com frete por serviços de transporte de produtos acabados realizados entre estabelecimentos do próprio contribuinte por transportador pessoa jurídica.

REGIME NÃO CUMULATIVO. OPERAÇÕES DE DEVOLUÇÃO DE COMPRA E DE VENDA. DESPESA COM FRETE NO TRANSPORTE DO BEM DEVOLVIDO. DIREITO DE DEDUÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, por falta de previsão legal, não é passível de apropriação os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep calculados sobre as despesas com frete incorridas na operação de devolução de bem vendido ou comprado, ainda que tais despesas tenha sido suportadas pelo contribuinte.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/2005 a 31/03/2005

DÉBITO DECLARADO EM DCOMP. CONFISSÃO DE DÍVIDA E CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO FINAL PRAZO QUINQUENAL DE DECADÊNCIA. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA.

O débito declarado em Declaração de Compensação (Dcomp) tem natureza de confissão de dívida e se reveste de instrumento de hábil e idôneo de constituição do débito tributário compensado, o que dispensa a realização do lançamento de ofício e ainda põe termo à fluência do prazo quinquenal de decadência.

HOMOLOGAÇÃO DA COMPENSAÇÃO. DCOMP RETIFICADORA ADMITIDA. DATA DA APRESENTAÇÃO. NOVO TERMO INICIAL DO PRAZO QUINQUENAL DE DECADÊNCIA. POSSIBILIDADE.

Se admitida a Dcomp retificadora, o termo inicial da contagem do prazo decadencial quinquenal para a homologação da compensação declarada passa a ser a data da apresentação da DComp retificadora, por conseguinte, não ocorre a homologação tácita se a ciência do contribuinte do despacho decisório não homologatório ou homologatório parcial da compensação efetiva-se antes de completado o quinquídio decadencial.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/2005 a 31/03/2005

DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. ANÁLISE ADEQUADA DAS RAZÕES DE DEFESA. DOCUMENTOS APRESENTADOS A DESTEMPO. AUSÊNCIA DE APRECIACÃO EM FACE DA PRECLUSÃO. INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO DIREITO DEFESA. DECLARAÇÃO DE NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de nulidade, por cerceamento ao direito de defesa, a decisão de primeiro grau em que houve pronunciamento claro e suficiente sobre todas as razões de defesa suscitadas na peça impugnatória e em que não foram analisadas apenas documentos apresentados após o prazo da manifestação de inconformidade, alcançados pelo efeito da preclusão consumativa.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e não conhecer a homologação tácita da Declaração de Compensação, parcialmente vencida a Conselheira Lenisa Prado, que reconhecia a nulidade da decisão de primeira instância. Pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, para manter a glosa de créditos calculados sobre aquisição de bens destinados à venda por falta de comprovação, vencidos a Conselheira Lenisa Prado e os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, Domingos de Sá e José Fernandes do Nascimento, Relator, que davam provimento ao Recurso. Designado para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar. Por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para restabelecer (i) o direito de crédito na aquisição do insumo acobertado pela NF nº 187744 (fl. 379) e (ii) os valores de R\$ 46.202,77 e R\$ 300,00, relativos à base de cálculo dos créditos estornados no mês de fevereiro de 2005. Fez sustentação oral: Dr. Arno Schmidt Júnior - OAB 6878 - SC.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa – Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

(assinado digitalmente)

Maria do Socorro Ferreira Aguiar - Redatora designada.

Participaram do julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Domingos de Sá Filho, Paulo Guilherme Déroulède, Lenisa Rodrigues Prado, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e Walker Araújo.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se o Relatório encartado na decisão de primeiro grau, que segue integralmente transcrito:

Trata o presente processo de compensações (DCOMP) de débitos da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) com crédito do PIS/Pasep, vinculados às receitas de exportação, apurado nos meses de fevereiro e março de 2005.

O Relatório de Auditoria Fiscal teve por escopo a aferição dos créditos utilizados pela contribuinte no período, incluindo as utilizações em desconto (desconto de valores de débitos apurados da própria contribuição não-cumulativa), bem como a apuração dos saldos de créditos 'Exportação' passíveis de utilização em compensação e/ou ressarcimento.

Em seguida, a autoridade fiscal passa a discorrer sobre a instrução do processo, o rateio, o perfil da empresa, os fundamentos dos créditos do PIS/Pasep não-cumulativo; por fim, passa à análise e reconhecimento dos créditos, de acordo com o último Dacon retificador transmitido, o qual guarda correspondência com a última memória de cálculo apresentada. Desta análise, resultaram as seguintes glosas de créditos:

LINHA 01 – Bens para revenda (Lei nº. 10.637/2002, art. 3º, inciso I):

-Glosa 1 – Falta de comprovação de diversas notas fiscais relacionadas no arquivo RVJ não apresentadas ao fisco (item 38 do relatório), embora tenham sido objeto de intimação.

LINHA 02 – Bens utilizados como insumos (Lei nº. 10.637/2002, art. 3º, II):

-Glosa 1 – Complementos de Valor – Remessas sem crédito:

A contribuinte efetua operações de compra, venda e industrialização de insumos (preponderância de soja) com preço a fixar, feitas de pessoas físicas e jurídicas. O fisco concentrou o foco da análise especificamente nas notas de Complemento de Valor (TNF 72), especificamente nas operações de aquisição de insumos com contratos de preços a fixar.

Conforme o relatório fiscal, as glosas se fundamentaram, em síntese, no fato de que o direito ao crédito do PIS/Pasep apurado na modalidade não-cumulativa foi regulado respeitando o regime de competência. Não foram consideradas as complementações dos valores ocorridas no regime não-cumulativo, em relação às remessas (aquisições) ocorridas no período da cumulatividade e foram consideradas parcialmente àquelas em que as remessas ocorreram nos dois períodos – cumulatividade e não-cumulatividade.

Com base na análise do arquivo digital 'COMP', o fisco verificou existirem, para o mesmo contrato, remessas com fim específico de exportação (CFOP 1.501/2.501), sem direito a crédito (Remessas com FEX). A descrição dos registros relacionados a remessas sem créditos e respectivo valores se encontram detalhados nos itens 71 a 74 do relatório fiscal.

-Glosa 2 – Falta de Comprovação: relativa aos documentos solicitados e não apresentados (arquivo 'INJ', 'INU' e 'INC'), listados nos demonstrativo do item 75 do relatório fiscal.

LINHA 03 – Serviços utilizados como insumos (Lei nº. 10.637/2002, art. 3º, II):

-Glosa 1 – Falta de Comprovação: relacionada aos registros nos arquivos “SVT” e “SVFr”, em razão da falta de apresentação de notas fiscais relacionadas às operações de transporte (item 91 do relatório), no período de janeiro a março.

-Glosa 2 – Frete correspondente a grãos exportados:

Refere-se aos custos de fretes efetuados por Pessoa Jurídica correspondentes (e proporcionais) às aquisições de produtores Pessoa Física (créditos presumidos) para revenda, insumos estes os quais foram objeto de estorno, conforme demonstrativo de estorno (EST_Rv). Dada a preponderância das aquisições de soja em grão de pessoas físicas, a glosa limitou-se aos fretes relacionadas a este bem, tendo sido adotado um critério de apuração de proporcionalidade entre as aquisições totais de soja (de pessoa física), os valores estornados e os respectivos fretes.

-Glosa 3 – Frete na transferência de produto acabado (entre estabelecimentos): ocorrência verificada a partir da análise dos arquivos ‘SVFr’, com a identificação das operações com CFOP 2.152 (transferência para comercialização) e CFOP 5.152/6.152 (transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros).

-Glosa 4 – Frete na aquisição de PF para revenda: ocorrência verificada a partir da análise dos arquivos ‘SVFr’, com a identificação das operações para as quais a participante remetente é pessoa física e o CFOP da nota fiscal relativa à mercadoria transportada é igual a ‘1.102’ ou ‘2102’ cuja descrição consta como ‘Compra para comercialização’.

-Glosa 5 – Frete na aquisição com FEX: relativo a aquisições com fim específico de exportação.

*As demais glosas, sob este item, foram identificadas a partir da análise do arquivo SVFr - verificados através do CFOP das mercadorias transportadas. São elas: **Glosa 6** – Frete em Devoluções; **Glosa 7** – Fretes em operações com depósito fechado ou armazém geral; **Glosa 8** – Frete em operações relativas a conserto/reparo; **Glosa 9** – Frete de bens do imobilizado; e **Glosa 10** – Frete de material uso/consumo.*

LINHA 05 – Despesas de aluguéis de prédios locados de Pessoas Jurídicas – Lei n.º. 10.637/2002, art. 3º.,IV:

-Glosa 1 – Adiantamento a fornecedor: por não se caracterizarem como “incorridos no mês” a teor do art. 3º. , § 1º., II, da Lei n.º. 10.833/2003.

-Glosa 2 – Falta de Comprovação: relativa a diversos registros cujos respectivos documentos, notas fiscais, contratos e comprovantes de pagamentos não foram apresentados (item 148 do relatório), conforme solicitados pelo fisco.

LINHA 06 – Despesas de aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoas Jurídicas – Lei n.º. 10.637/2002, art. 3º.,IV:

por não se caracterizarem como “incorridos no mês” a teor do art. 3º., § 1º., II, da Lei nº. 10.637/2002.

LINHA 07 – Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda – Lei nº. 10.833/2003, art. 3º., IX e 15, II:

-Glosa 1 – Falta de comprovação de operações constantes do arquivo ‘FrV’, em razão da falta de apresentação de parte dos documentos comprobatórios (relação no item 165 do relatório).

LINHA 09 – Encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado (Lei nº. 10.637/2002, art. 3º., VI):

- Glosa 1: Falta de informação do fornecedor do bem: efetuada a glosa em razão da falta de identificação do fornecedor do bem para o Ativo Imobilizado, imprescindível para respaldar o reconhecimento dos créditos.

LINHA 10 – Base de Cálculo de Créditos a Descontar Relativos a Bens do Ativo Imobilizado (Lei nº. 10.833/2003, art. 3º. §14):

-Glosa 1 – Falta de informação do fornecedor do bem: efetuada a glosa em razão da falta de identificação do fornecedor do bem, imprescindível para respaldar o reconhecimento dos créditos.

-Glosa 2 – Informação inválida do fornecedor do bem: a informação de CNPJ constante do campo ‘Fornecedor’ corresponde a um código inexistente, sendo que a correta de identificação do fornecedor do bem para o Ativo Imobilizado e imprescindível para respaldar o reconhecimento dos créditos.

-Glosa 3 – Falta de Comprovação: da documentação hábil relativa ao crédito, conforme planilha constante no item 182.

LINHA 18 – Crédito Presumido – Atividades Agroindustriais (Lei nº.10.925/2004, art. 8º.):

-Glosa 1: Complemento de Valor – Remessas sem crédito:

A contribuinte efetua operações de compra, venda e industrialização de insumos com preço a fixar, feitas de pessoas físicas e jurídicas, cujos registros das operações com pessoas físicas se encontram identificados nos arquivos ‘AGS – Aquisições de Soja de Pessoas Físicas residentes no País’ e ‘AGM – Aquisições de Milho de Pessoas Físicas residentes no País’ e ‘AGD – Aquisições de outros bens de Pessoas Físicas residentes no País’.

As notas identificadas como ‘TNF 72’ referem-se ao complemento do valor, pelas quais a contribuinte foi intimada a apresentar o arquivo digital ‘COMPL’, onde se constatou que terem ocorridos remessas sem direito a crédito: remessas havidas no período da cumulatividade e para comercialização (CFOP 1.102).

Os fundamentos da glosa são os mesmos da glosa 1 – Linha 02 (itens 59/73).

-Glosa 2 – Falta de Comprovação: relativa aos registros de notas fiscais constantes dos arquivos “AGS”, “AGD” e “AGM” (AGS – demonstrativo 18-2).

-Glosa 3 – Frete correspondente a grãos exportados: as razões e critérios dessa glosa são os mesmos já expostos nos itens 94/101 do relatório fiscal (Glosa 2 da Linha 03).

-Glosa 4 – Frete na Transferência de Produto Acabado: (entre estabelecimentos): ocorrência verificada a partir da análise dos arquivos ‘AGFr’, com a identificação das operações com CFOP 1.152/2.152 (transferência para comercialização) e CFOP 5.152/6.152 (transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros).

-Glosa 5 – Frete em devoluções de compras ou de vendas de mercadorias (arquivos AGFr), identificadas através do CFOP das mercadorias transportadas.

-Glosa 6 – Fretes em operações com depósito fechado ou armazém geral: identificadas a partir da análise do arquivo AGFr - verificados através do CFOP das mercadorias transportadas.

LINHA 31 (-) Ajustes Negativos de Créditos:

-Glosa 1- Estorno de bens sinistrados:

Em vista da não apresentação do Demonstrativo “EST-Estornos relativos a Insumos para Industrialização”, a apuração do estorno foi feita com base dos dados constantes do livro Diário, constas n.º. 1700 – Sinistros de matéria prima e n.º. 1701 – Sinistros de produtos.

Análise dos Créditos – Tabulação dos Resultados:

Ao final do relatório, o fisco expõe a tabulação dos dados com os créditos passíveis de reconhecimento, procede ao rateio dos créditos relacionados ao mercado interno e externo, e apresenta as suas conclusões.

Com base nas informações fiscais, é emitido o Parecer SAORT n.º. 061/2010, e o respectivo Despacho Decisório de fl. 233.

Manifestação de Inconformidade:

Preliminarmente, a contribuinte alega que os créditos anteriores a 18/08/2010 foram atingidos pela decadência, cita doutrinas e alguns julgados, e termina por afirmar que há razão suficiente para extinguir-se o crédito correspondente por transcurso do prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º. do CTN, notadamente porque o PIS/Cofins segue a sistemática do auto-lançamento, visto que primeiro há o recolhimento e depois o envio do Dacon (em mês subsequente).

entregue em uma ou mais ocasiões ou paga em uma ou mais vezes.

Reitera que os incisos II e III do § 3º. do art. 3º. deixa evidente que, no contexto da não-cumulatividade, também está contemplada a questão dos “custos e despesas incorridos, pagos ou creditados, a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta lei”, independente da pretendida entrega física da mercadoria. Em suas palavras:

Portanto, se parte ou a integralidade da mercadoria adquirida foi entregue no período cumulativo, os valores correspondentes as notas fiscais de remessa evidentemente não geraram crédito do PIS naquela época nem no momento da nota complementar de preço de forma retroativa. Esta última sim, como complemento do preço e da aquisição em si, cujo fato ocorreu sob a égide do período não-cumulativo confere à Impugnante o direito ao crédito correspondente.

Ora, conforme reconheceram os Srs. AFRFB, este fato jurídico dá origem à incidência do PIS mesmo não havendo a entrega física da mercadoria, e por outro lado, de forma contraditória e restritiva ao extremo, não confere o direito de crédito respectivo à impugnante.

Data venia, não procede o argumento de que seriam situações distintas; são equivalentes sim e a lei não corrobora a interpretação trazido à baila no Parecer que sustentou o Despacho Decisório.

Destaca que o crédito presumido é calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas. Ressalta, ainda, que a formação do preço dos cereais, a partir da Lei nº. 10.637/2002, foi majorada, incluindo o crédito presumido do PIS, repassado aos produtores.

-Glosa 2 – Falta de comprovação, relativa aos documentos não apresentados (arquivo ‘INJ’), a contribuinte diz que seguem anexos aos autos e alega estar providenciando as cópias dos documentos fiscais não entregues, os quais serão trazidos aos autos em 30 dias.

LINHA 03 – Serviços utilizados como insumos (Lei nº. 10.637/2002, art. 3º., II):

Inicialmente, ressalta que, em relação aos fretes das operações envolvendo exportações, traz à colação os Registros de Venda (RV) e as correspondentes cópias, contendo o respectivo nº. , data da venda, quantidade, período de embarque, data do embarque, país de destino, navio, produto e nº. do Registro de Exportação, de forma a demonstrar que toda movimentação já é resultado da venda realizada previamente.

-Glosa 1 – acerca da falta de comprovação através de documentos relacionados aos registros nos arquivos “SVT” e

“SVFr”, alega que alguns dos documentos foram localizados e seguem em anexo, e que os documentos faltantes serão trazidos aos autos em 30 dias.

-Glosa 2 – Frete correspondente a grãos exportados:

Sob este tópico, a interessada alega que não procede a presunção levada a efeito pelos auditores, posto que não houve a demonstração de quais fretes de mercadorias (posteriormente exportadas) deveriam ser estornados; que tais despesas de frete são relativas a mercadorias adquiridas para revenda, no caso, para exportação; e que, no caso específico, tais fretes foram apropriados pelas filiais transportes quando sub-contrataram o serviço de outros transportadores, o que é considerado como o insumo na prestação de serviço, conforme disposto no inciso I c/c inciso IX do art. 3º, II da lei nº. 10.833/2003.

Sobre este último argumento, acrescenta que a teoria dos estabelecimentos restou plenamente recepcionada pela Lei Complementar 87/96, artigo 11, §3º, I e II., a qual prevê que cada estabelecimento deve ser considerado de maneira autônoma e que, na impossibilidade de determiná-lo, deverá ser considerado o local onde realiza as suas operações ou prestação de serviço, devendo cada estabelecimento apropriar seus créditos e tributar suas saídas de acordo com a operação que realiza.

-Glosa 3 – Frete na transferência de produto acabado:

Esta glosa é impugnada sob o argumento de que a transferência do produto, em virtude do processo de logística de distribuição da empresa, já faz parte do processo de venda, apenas diferindo da venda direta ao destinatário final pela passagem pela filial receptora. Em segundo plano, cita o fato de que a transferência desses produtos é tributada pela Cofins, assim como o faturamento dos fretes que acompanham tais mercadorias.

Por fim, destaca que a empresa possui diversos tipos de atuação no mercado, que cada filial possui uma atividade específica, umas de produção, outras de venda, outras de transportes; que, no caso específico, alguns dos fretes foram apropriados pelas filiais transportes quando sub-contrataram o serviço de outros transportadores, o que é o insumo utilizado na prestação de serviço, conforme dispositivo da Lei nº. 10.637/2002, art. 3º, II. Cita A Solução de Consulta nº. 90 de 08/04/2008.

-Glosa 4 – Frete na aquisição de PF para revenda: alega que o fato de o fornecedor da mercadoria ter sido uma pessoa física, em tese, não desqualifica o serviço adquirido de terceiro pessoa jurídica. Cita a ementa do acórdão nº. 07-14350 da DRJ/Florianópolis – onde a 4ª. turma teria decidido acerca deste tema, condicionando o crédito tão-somente a estarem relacionados à aquisição de serviços relacionados às aquisições de bens para revenda, desde que contratados por pessoa jurídica.

-Glosa 5 – Frete na aquisição com FEX:

Sob este título, destaca a contribuinte que a IN n.º 379/2003, em seu art 1.º, § 2.º, não poderia extrapolar as disposições legais correspondentes na Lei n.º 10.637/2002, ao dispor que é vedado à empresa comercial exportadora apurar crédito nas mercadorias adquiridas com fim específico de exportação.

Argumenta, ainda, que tais despesas de frete são relativas a mercadorias para formação de lote-revenda para exportação, conforme disposto no inciso I c/c inciso IX do art. 3.º da Lei n.º 10.833/2003; e, ainda, que a operação de exportação de grãos é complexa e demanda todo um esforço logístico, pelo que descreve as condições de armazenagem, portuárias, carregamento, etc., no sentido de alegar que toda a operação se refere à própria exportação, com direito ao crédito glosado. Cita também ementas de decisões da 4.ª Turma da DRJ/Florianópolis.

Por fim, alega que a transferência do produto ocorre quando o pedido é formalizado pelo cliente, e que junta documentos que comprovam que a transferência do produto ocorre quando o pedido é formalizado pelo cliente.

-Glosa 6 – Frete em Devoluções:

Destaca, inicialmente, que, pelo que os auditores demonstram no relatório, não há qualquer correlação com devolução de compras, mas sim de vendas. Remete ao dispositivo do art. 3.º, II, da Lei n.º 10.833/2003, a qual determina que o serviço de produto destinado à venda poderá ser passível de crédito de Cofins, para argumentar que a devolução do produto vendido é uma operação relacionada diretamente com a venda, que é uma despesa suportada pelo vendedor.

Alega que a legislação prevê a possibilidade de tomada de créditos nos bens recebidos em devolução, cuja saída tenha sido tributada, de modo que a Cofins paga na contratação do frete na saída também é paga na contratação do frete em devolução da venda sendo, portanto, passível de crédito.

Outro ponto a considerar, segundo a contribuinte, é que a empresa possui filiais dedicadas ao transporte de mercadorias, sub-contratando o serviço de outros transportadores, o que é considerado como o insumo na prestação de serviços, conforme disposto na Lei n.º 10.833/2003, art. 3.º II. Reitera, ainda, a teoria da autonomia dos estabelecimentos, constante na Lei Complementar 87/96, art. 11, §3º, I e II.

-Glosa 7 – Frete em operações com depósito fechado ou armazém geral: a contribuinte apenas remete aos argumentos da Glosa 1 desta mesma linha.

*As demais glosas – **glosa 8** (Frete em operações relativas a conserto/reparo de bens), **glosa 9** (Frete de bens do imobilizado), e **Glosa 10** – Frete de material uso/consumo, são acatadas pela contribuinte como procedentes.*

LINHA 05 – Despesas de aluguéis de prédios locados de Pessoas Jurídicas – Lei n.º. 10.833/2003, art. 3.º, IV:

-Glosa 1 – Adiantamento a Fornecedor:

Sob este tópico, alega que a interpretação fiscal ao disposto no art. 3.º, inciso IV, § 1.º, inciso II da Lei n.º. 10.637/2002 é por demais restritiva, visto que esta não contempla a hipótese de ocorrência do início propriamente dito da utilização do prédio locado.

Sustenta que tal interpretação se contrapõe ao previsto no art. 1.º, da mesma lei, já que este explicita que a contribuição para a Cofins com incidência não-cumulativa tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, posto que reitera que o fato da incidência da contribuição na etapa anterior (aluguel) é que legitima o direito ao correspondente crédito.

-Glosa 2 – Falta de Comprovação: *Alega trazer à colação os documentos referentes à Moinho Jauense Indústria e Comércio de Alimentos Ltda, no valor de R\$ 50.000,00.*

Aduz que os documentos faltantes estão sendo localizados e serão trazidos em até 30 dias.

LINHA 06 – Despesas de aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoas Jurídicas – Lei n.º. 10.637/2002, art. 3.º, IV: *apenas remete ao argumento jurídico apresentado na Linha 5 – Glosa 1.*

LINHA 07 – Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda – Lei n.º. 10.637/2002, art. 3.º, IX e 15, II: *alega estar providenciando as cópias dos documentos fiscais não entregues.*

LINHA 09 – Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado (Lei n.º. 10.637/2002, art. 3.º, VI):

-Glosa 1: *Falta de informação do fornecedor do bem: que a origem do bem pode ser identificada pelo código de operação fiscal (mercado interno ou externo) e que está concluindo a revisão geral de todas as informações relativamente a essa glosa, sendo que os arquivos digitais com as devidas retificações referente à falta de informações detectadas pelo Sr. AFRFB serão trazidos a esses autos em 30 dias.*

LINHA 10 – Base de Cálculo de Créditos a Descontar Relativos a Bens do Ativo Imobilizado (Lei n.º. 10.833/2003, art. 3.º, §14):

-Glosa 1 – Falta de informação do fornecedor do bem: *que a origem do bem pode ser identificada pelo código de operação fiscal (mercado interno ou externo) e que está concluindo a revisão geral de todas as informações relativamente a essa glosa, sendo que os arquivos digitais com as devidas retificações referente à falta de informações detectadas pelo Sr. AFRFB serão trazidos a esses autos em 30 dias.*

Quanto às demais - Glosa 2 (Informação inválida do fornecedor do bem) e Glosa 3 (Falta de Comprovação), apenas alega que

está concluindo a revisão geral de todas as informações, de forma a comprovar o direito ao crédito pleiteado.

LINHA 18 – Crédito Presumido – Atividades Agroindustriais
(Lei nº.10.925/2004, art. 8º):

-Glosa 1 - Complemento de Valor – Remessas sem crédito: remete aos argumentos esposados na Linha 2 – Glosa 1;

-Glosa 2 – Falta de Comprovação: alega que está providenciando os documentos;

-Glosa 3 – Frete correspondente a grãos exportados: ratifica os argumentos de defesa relativos à Glosa 2 da Linha 3;

-Glosa 4 – Frete na Transferência de Produto Acabado: ratifica os argumentos esposados na Linha 3 – Glosa 3;

-Glosa 5 – Frete em Devoluções: ratifica os argumentos relativos à Linha 3 – Glosa 6;

-Glosa 6 – Fretes em operações com depósito fechado ou armazém geral: ratifica os argumentos esposados à Linha 3 - Glosa 7.

LINHA 31 – Ajustes Negativos de Créditos – Lei nº. 10.833/2003, art. 3º, §10º.- Glosa 1 – Estorno de bens sinistrados: alega que, não obstante estarem registradas nas contas nº. 1700 e 1701 do Livro Diário, os itens descritos como 'operações diversas, ICMS e títulos liquidados' não podem ser considerados como sinistro, porque não se referem a despesas de sinistro, que o ICMS não foi base de cálculo de crédito dos sinistros e os títulos representam notas fiscais liquidadas pelo seguro, logo as contribuições foram debitadas pela emissão da nota fiscal correspondente.

Na seqüência, a contribuinte apresenta uma planilha dos valores que entende serem passíveis de reconhecimento, observando inclusive a proporcionalidade das aquisições de insumos de PF (79,87%) e PJ (20,13%). Alega que esses valores devem prevalecer a título de ajustes negativos de créditos na Linha 31, suportados pela planilha do Demonstrativo 31-1 no CD anexo.

Pedido:

Por fim, requer o cancelamento da cobrança do valor referente à compensação não homologada face à ocorrência da decadência e, no mérito, reformar o Despacho Decisório impugnado e reconhecer o crédito pleiteado.

Sobreveio a decisão de primeira instância (fls. 591/622), em que, por unanimidade de votos, a manifestação de inconformidade foi julgada procedente em parte, com base nos fundamentos resumidos nos enunciados das ementas que seguem transcritos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. CRÉDITOS NA AQUISIÇÃO.

Para fins de créditos na aquisição de insumos, a despesa é considerada incorrida quando ocorre o consumo do bem ou do serviço, de acordo com o regime de competência.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. SERVIÇOS.

Para efeito da não-cumulatividade das contribuições, há de se entender o conceito de insumo não de forma genérica, atrelando-o à necessidade na fabricação do produto e na consecução de sua atividade-fim (conceito econômico), mas adstrito ao que determina a legislação tributária (conceito jurídico), vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta ao produto em fabricação.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS.

Geram créditos os valores dos insumos adquiridos de pessoas físicas, desde que o produto final resultante da utilização desses bens ou serviços esteja relacionado no rol de produtos cujas classificações da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM - relacionadas no art. 3º., §10 da Lei nº. 10.637/2002.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2005

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO RETIFICADORA. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO.

Admitida a retificação da Declaração de Compensação pela administração tributária, o marco inicial da contagem do prazo de cinco anos para homologação será a data da apresentação da declaração retificadora.

Manifestação de Inconformidade Improcedente**Direito Creditório Não Reconhecido**

Em 11/11/2011, a interessada foi cientificada da referida decisão (fls. 623/627). Inconformada, em 7/12/2011, protocolou o recurso voluntário de fls. 628/677, em que reafirmou as razões de defesa suscitadas na manifestação de inconformidade e reapresentou os documentos desentranhados do processo, por decisão do Colegiado julgador de primeira instância.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 06/06/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 06

/06/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 06/06/2016 por MARIA DO SOCORRO

FERREIRA AGUIAR, Assinado digitalmente em 08/06/2016 por RICARDO PAULO ROSA

Impresso em 09/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em aditamento, a recorrente alegou nulidade da decisão de primeiro grau por cerceamento do direito de defesa, sob o argumento de que não fora apreciado os documentos colacionados aos autos, após a apresentação da manifestação de inconformidade e, com respaldo no art. 16, § 4º, do Decreto 70.235/1972, determinado o desentranhamento dos autos, por meio da Resolução de fls. 590.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Os presentes autos trata de compensação de débitos da CSLL do mês de maio de 2005, no valor de R\$ 4.518.299,20, com créditos da Contribuição para o PIS/Pasep dos meses de fevereiro e março de 2005, respectivamente, nos valores de R\$ 1.250.407,92 e R\$ 3.267.891,28, vinculados às operações de exportação, conforme discriminado na DComp retificadora de fls. 9/11, apresentada em 22/9/2006.

De acordo com despacho decisório de fls. 304/305, a compensação da parcela do débito da CSLL com o crédito da Contribuição para o PIS/Pasep do mês de março de 2005 foi integralmente homologado, ao passo que a compensação da parcela do débito da CSLL com o crédito da Contribuição para o PIS/Pasep do mês de fevereiro de 2005, foi parcialmente homologada, em face da inexistência da parcela do crédito no valor de R\$ 71.909,64 (R\$ 1.250.407,92 - R\$ 1.178.498,28). Em relação a esse ponto foi mantido integralmente o despacho decisório.

Portanto, em relação ao procedimento de compensação, a controvérsia remanescente cinge-se a não homologação da parcela do débito da CSLL do mês de maio de 2005, no valor de R\$ 71.909,64, por insuficiência do valor crédito relativo ao mês de fevereiro de 2005.

Além do referido procedimento compensatório, ainda foi coligido aos presentes autos o pedido de ressarcimento do saldo de crédito remanescente da Contribuição para o PIS/Pasep do 1º trimestre de 2005, vinculado às operações de exportação, no valor de R\$ 154.371,89, que corresponde a parcela do crédito remanescente da Contribuição para o PIS/Pasep do mês de março de 2005, remanescente após a compensação do débito da CSLL do mês de maio do 2005, mencionada anteriormente.

O referenciado pedido de ressarcimento foi formalizado por meio do PER/DCOMP de fls. 62/66, apresentado em 10/7/2009, que foi integralmente deferido pela autoridade julgadora da unidade da Receita Federal de origem, conforme explicitado no citado despacho decisório. Logo, em relação ao pedido de ressarcimento em referência inexistente controvérsia.

Dessa forma, a controvérsia remanescente cinge-se apenas à homologação parcial do débito da CSLL do mês de maio de 2005, em face da inexistência da parcela do

crédito da Contribuição para o PIS/Pasep do mês de fevereiro de 2005, no valor de R\$ 71.909,64.

Especificamente, a controvérsia remanescente cinge-se a falta de comprovação da existência de crédito certo e líquido da Contribuição para o PIS/Pasep do mês de fevereiro de 2005, no valor de R\$ 71.909,64, motivada pela glosa, realizada pela autoridade fiscal, de parte dos valores dos créditos apropriados no referido mês.

Assim, qualquer alegação sobre apuração e glosa de créditos referentes aos meses de janeiro e março de 2005 não tem qualquer implicação quanto ao desfecho da lide remanescente, uma vez que as parcelas dos créditos desses meses, utilizados nos procedimentos compensatório e de ressarcimento, foram integralmente reconhecidas pela autoridade fiscal julgadora da unidade da Receita Federal de origem, por meio do citado despacho decisório.

Uma vez definido cerne da presente controvérsia, passa-se a analisar as questões preliminares, prejudiciais de mérito e de mérito suscitadas no recurso em apelo.

1) Da Preliminar de Nulidade da Decisão Recorrida.

Em preliminar, a recorrente alegou nulidade da decisão de primeiro grau, por cerceamento do direito de defesa, sob o argumento de que o Colegiado de primeiro grau não teria apreciado os documentos colacionados aos autos, após a apresentação da manifestação de inconformidade e ainda teria determinado o desentranhamento dos autos dos citados documentos, por meio da Resolução de fl. 590.

Sem razão a recorrente. A não apreciação das referidas provas e o indeferimento de sua juntada aos autos foram feitos com respaldo no art. 16, §§ 4º e 5º, do Decreto 70.235/1972, que tem o seguinte teor, *in verbis*:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

§ 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.(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

A citada documentação foi reapresentada em anexo ao recuso em apreço e se encontra colacionada aos autos às fls. 678/736. Essencialmente, a referida documentação é composta de cópias de notas fiscais, algumas delas ilegíveis, emitidas no 1º semestre de 2005 e, portanto, encontravam-se em poder da recorrente desde o ano de 2005, muito antes do prazo final de apresentação da manifestação de inconformidade.

Dada essa circunstância, o Colegiado julgador *a quo* decidiu com acerto ao não admitir para análise a citada documentação, pois, como ela fora juntada aos autos após a apresentação da manifestação de inconformidade, o seu acatamento somente era admissível se atendida uma das condições excepcionais estabelecidas no citado § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/1972, anteriormente transcrito, o que, evidentemente, não ocorreu no caso em tela.

Por essas razões, rejeita-se a preliminar de nulidade da decisão recorrida, uma vez que o motivo configurador do alegado cerceamento não restou demonstrado. Ao contrário, os elementos coligidos aos autos comprovam que o Colegiado julgador decidiu em perfeita consonância com o disposto na legislação vigente.

2) Da Prejudicial de Mérito por Alegada Decadência.

A recorrente alegou que, como foi cientificada do questionado despacho decisório em 18/8/2010, os créditos tributários com fatos geradores anteriores a 18/8/2005 encontravam-se atingidos pela decadência, não mais podendo ser exigidos, razão suficiente para extinguir-se o crédito correspondente por ter transcorrido o prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º, do CTN, notadamente porque a Contribuição para o PIS/Pasep segue a sistemática do lançamento por homologação ou autolancamento.

Sem razão a recorrente.

De acordo com disposto no art. 74, § 6º, da Lei 9.430/1996, a “declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.”

Por força do referido preceito legal, diferentemente do alegado pela recorrente, na data entrega da Dcomp ocorreu confissão débito compensado da CSLL do mês de maio de 2005. Portanto, a partir da referida data, em relação ao valor do débito compensado e confessado, não há mais necessidade de lançamento de ofício por parte da autoridade fiscal. Sabidamente, esse regramento aplica-se a todas as declarações que tenha natureza de confissão de dívida, a exemplo da DComp, DCTF etc.

Nesse sentido o entendimento manifestado pelo e. STJ no julgado do Recurso Especial (REsp) nº 962.379/RS, em regime de curso repetitivo, estabelecido no art. 543-C do CPC, de adoção obrigatória pelos membros deste Conselho, nos termos do art. 62¹, § 2º, do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF 343/2015. Para mais informações, transcreve-se a seguir o enunciado da ementa do citado julgado:

¹ Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E PAGO COM ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ.

1. Nos termos da Súmula 360/STJ, "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". É que a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido.

2. Recurso especial desprovido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (REsp 962.379/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/10/2008, DJe 28/10/2008)

Aliás, o aludido entendimento jurisprudencial culminou na edição da Súmula 436/STJ, verbis: "A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco."

Cabe ainda ressaltar que, uma vez confessado o débito por meio DComp, nos termos do art. 74², § 5º, da Lei 9.430/1996, começa a fluir o prazo quinquenal para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo, contado da entrega da respectiva declaração de compensação.

No caso em tela, como houve apresentação de DComp retificadora admitida, que substituiu integralmente a DComp original, por razão óbvia, o citado prazo de homologação passou a fluir a partir da entrega da DComp retificadora, que ocorreu no dia 22/9/2006. Nesse sentido, dispõe o art. 91³ da Instrução Normativa RFB 1300/2012, ainda vigente, a seguir transcrito:

Art. 91. Admitida a retificação da Declaração de Compensação, o termo inicial da contagem do prazo previsto no § 2º do art. 44 será a data da apresentação da Declaração de Compensação retificadora.

Assim, fica demonstrado que, no caso em tela, não houve homologação tácita da compensação declarada, pois na data da conclusão do procedimento de compensação em apreço, ocorrida no dia 18/8/2010, com a ciência do despacho decisório em questão, ainda não

² "Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

[...]

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

[...]"

³ O mesmo teor encontra-se reproduzido nos correspondentes artigos das Instruções Normativas anteriores que dispunham sobre o assunto.

havia se consumado o citado prazo quinquenal de homologação tácita do procedimento compensatório.

Com base nessas considerações, rejeita-se a presente alegação de decadência, seja de constituição do crédito tributário, seja da homologação tácita do procedimento compensatório.

3) Da Análise das Questões de Mérito.

No mérito, a presente controvérsia cinge-se à não homologação da parcela do débito da CSLL do mês de maio de 2005, no valor R\$ 71.909,64, em razão da inexistência da parcela do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep do mês de fevereiro de 2005, de mesmo valor, em razão das glosados dos créditos desta última contribuição, realizada pela autoridade fiscal, consoante consignado no Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 247/297.

A seguir serão analisados apenas os créditos glosados pela autoridade fiscal e contestados pela recorrente.

3.1) Da glosa de créditos calculados sobre a aquisição de bens destinados à venda por falta de comprovação (Linha 1 do Dacon).

Em relação ao mês de fevereiro de 2005, a controvérsia remanescente cinge-se à manutenção da glosa dos créditos relativos aos bens para revenda adquiridos por meio da nota fiscal de nº 008228 (fl. 679).

Da análise da referida nota fiscal, verifica-se que os dados nela apresentados coincidem com os da nota fiscal não acatada pela fiscalização. Assim, fica demonstrado que a referida nota fiscal reveste-se de condição adequada, para fim de comprovação da operação de aquisição do bens destinados revenda, no valor de **R\$ 257.757,72**, cujo respectivo crédito deve ser restabelecido.

3.2) Da glosa de créditos calculados sobre aquisição de insumos por complementação de valor e por falta de comprovação (Linha 2 do Dacon).

A glosa dos créditos calculados sobre o valor de aquisição dos insumos por complementação de valor da operação de aquisição sem direito a crédito refere-se às aquisições de grãos (soja e outras *commodities*) (i) de pessoas físicas para revenda e (ii) de pessoas jurídicas com fim específico de exportação, operações que propiciam direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa.

De acordo com o referido Relatório de Auditoria Fiscal, os grãos adquiridos pela recorrente, que dependiam da fixação do preço definitivo a *posteriori* (modalidade de compra a “preço a fixar”), em que a entrega era feita em várias remessas, com preço unitário provisório e preço definitivo somente era definido no final. Dada essas características, normalmente, havia complementação do valor a ser pago pela adquirente, se o preço final fosse superior aos praticados nas remessas com preços provisórios. Caso contrário, ou seja, se o preço das remessas resultasse superior ao preço definitivo, havia a devolução simbólica de certa quantidade do bem e o acerto financeiro da diferença apurada.

Segundo a fiscalização, a recorrente adquiriu parte das mercadorias (soja e outras *commodities*) com direito a crédito e outra parte sem direito a crédito da Contribuição

para o PIS/Pasep não cumulativa, porém apropriou créditos sobre os valores integrais dos complementos de preço, isto é, sem excluir a parcela dos créditos referente às mercadorias adquiridas sem direito a crédito.

No mês de fevereiro de 2005, a recorrente apropriou créditos sobre valores de complementos de preços relativos à aquisição de grãos de pessoas físicas e de pessoas jurídicas com fim específico de exportação, operação sem direito a crédito. Assim, se não havia amparo legal para apropriar crédito sobre o valor da aquisição desse tipo operação, por óbvio, o valor complementar do preço da correspondente operação também não propicia direito a crédito da referida contribuição.

Na falta de argumentos consistentes sobre a falta de previsão legal para apropriação desse tipo de crédito, a recorrente apresentou extensa exposição sobre as modalidades de operações de comercialização dos grãos, especialmente, da soja; acerca do regime de incidência das contribuições (caixa ou competência); sobre o regramento que rege os contratos na seara do direito civil; e sobre o crédito presumidos agroindustrial, que se não se aplica ao caso revenda de produto no mesmo estado em que adquirido.

Também não se aplica ao caso em tela as alegações aduzidas pela recorrente sobre os valores de complementos de preços relativos às aquisições anteriores a data início do regime da não cumulatividade, por se tratar de matéria estranha à glosa em apreço, que trata somente de complementação de preços de operações de aquisição com fim específico de exportação ocorridas na vigência do regime da não cumulatividade.

Em suma, os assuntos suscitados pela recorrente nada esclarece sobre o direito de a recorrente se apropriar de créditos sobre o valor complementar do preço relativo as operações de aquisição de grãos com fim específico de exportação. Por essas razões, deve ser mantida integralmente a glosa do valor informado pela fiscalização.

Em relação a glosa dos créditos calculados sobre o valor de aquisição dos insumos por falta de comprovação, em vez de corrigir as graves irregularidades contidas nas três notas fiscais de fls. 379/381, apontadas pela Relatora do voto condutor do julgado, a recorrente limitou-se em alegar que a citada Relatora não acatou os citados documentos, por suposta dificuldade de identificação dos números das notas fiscais ou da descrição do produto adquirido, sem ao menos lhe comunicar tais falhas, para fim de saná-las.

Com efeito, os números das cópias das duas primeiras notas fiscais são de difícil identificação, porém, na primeira nota fiscal (fl. 379) é possível visualizar a data da emissão (25/02/2005), o número do CNPJ (46.025.722/0001) e o valor da operação (R\$ 188.740,40), que são coincidentes com os dados de uma das notas fiscais não acatada pela fiscalização e objeto da glosa em apreço. A segunda nota fiscal (fl. 380), embora seja possível visualizar a data da emissão (25/02/2005), o número do CNPJ (84.046.101/0370) e o valor da operação (R\$ 114.876,23) tais dados não coincidem com os dados de qualquer nota fiscal relacionada pela autoridade fiscal no demonstrativo de glosa.

Em relação à cópia da terceira da nota (fl. 381), embora contenha o valor da operação de R\$ 115.000,00, não contém a descrição do produto adquirido, a quantidade etc., e foi emitida no mês de março de 2005, período em relação ao qual não houve insuficiência de crédito a compensar ou a ressarcir, portanto fora da controvérsia.

Com base nessas considerações, deve ser restabelecido o direito de a recorrente, no mês de fevereiro de 2005, apropriar-se dos créditos calculados sobre o valor de

R\$ 188.740,40, referente à operação de aquisição de insumos, acobertada pela nota fiscal de nº 187744 (fl. 379), cujo valor do crédito glosado deve ser integralmente restabelecido.

3.3) Da glosa dos créditos calculados sobre os gastos com serviços utilizados como insumos (Linha 3 do Dacon).

De acordo com o referido Relatório de Auditoria Fiscal, os gastos com serviços utilizados como insumos referem-se a: a) serviços de industrialização por encomenda prestados no 1º trimestre de 2005; b) serviços não comprovados; e c) serviços de transportes (fretes) contratados de pessoas jurídicas domiciliadas no País.

Em relação a glosa dos serviços de industrialização por encomenda e por falta de comprovação, a recorrente não apresentou contestação, o que dispensa qualquer análise a respeito.

3.3.1) Da glosa dos créditos calculados sobre gastos com frete.

No que tange às glosas dos créditos calculados sobre o valor dos gastos com frete, antes de analisar os pontos controvertidos da lide, entende-se oportuno apresentar uma breve digressão a respeito do fundamento jurídico do direito de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os variadas formas como se efetivam os gastos com a prestação de serviços de transporte a pessoas jurídicas que desenvolvem atividades comercial e industrial ou de produção.

Em consonância com a legislação vigente, há fundamento jurídico para a apropriação de créditos sobre o valor do frete sob a forma de custo de aquisição, custo de produção e despesa de venda, conforme demonstrado a seguir.

No âmbito da atividade comercial (revenda de bens), embora não exista expressa previsão legal, a partir da interpretação combinada do art. 3º, I e § 1º, I, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003⁴, com o art. 289 do Decreto 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999 - RIR/1999), é possível extrair o fundamento jurídico para a apropriação dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculados sobre o valor dos gastos com os serviços de transporte de bens para revenda, conforme se infere dos trechos relevantes dos referidos preceitos normativos, a seguir transcritos:

Lei 10.833/2003:

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, [...];

[...]

*§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei **sobre o valor**:*

⁴ Por haver simetria entre os textos dos referidos diplomas legais, aqui será reproduzido apenas os preceitos da Lei 10.833/2003, por ser mais completa e, em relação aos dispositivos específicos, haver remissão expressa no seu art. 15 de que eles também se aplicam à Contribuição para o PIS/Pasep disciplinada na Lei 10.637/2002.

Documento assinado digitalmente em 06/06/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 06/06/2016 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR, Assinado digitalmente em 08/06/2016 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 09/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

[...] (grifos não originais)

RIR/1999:

Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

[...] (grifos não originais)

Com base no teor dos referidos preceitos legais, pode-se afirmar que o valor do frete, relativo ao transporte de bens para revenda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições. Assim, somente se o custo de aquisição dos bens para revenda propiciar a apropriação dos referidos créditos, o valor do frete no transporte dos correspondentes bens, sob a forma de custo de aquisição, também integrará a base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Em contraposição, se sobre o valor do custo de aquisição dos bens para revenda não for permitida a dedução dos créditos das citadas contribuições (bens adquiridos de pessoas físicas ou com fim específico de exportação, por exemplo), por ausência de base cálculo, também sobre o valor do frete integrante do custo de aquisição desses bens não é permitida a apropriação dos citados créditos. Neste caso, apropriação de créditos sobre o valor do frete somente seria permitida se houvesse expressa previsão legal que autorizasse a dedução de créditos sobre o valor do frete na operação de compra de bens para revenda, o que, sabidamente, não existe.

Em relação à atividade industrial, embora também não haja expressa previsão legal, a partir da interpretação combinada do art. 3º, II e § 1º, I, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, com o art. 290 do RIR/1999, é possível extrair o fundamento jurídico para a apropriação dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre o valor do frete relativo ao serviço de transporte: a) de bens de produção (matérias-primas, produtos intermediários e material e embalagem) a serem utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e b) bens em fase de produção ou fabricação (produtos em fabricação) entre estabelecimentos fabris do contribuinte ou não. Senão, veja a redação dos trechos relevantes dos citados preceitos legais, *in verbis*:

Lei 10.833/2003:

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

[...]

Com o fim do ciclo de produção ou industrialização, há permissão de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, conforme expressamente previsto no art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003, que seguem reproduzidos:

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.

[...]

*§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei **sobre o valor:***

[...]

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês;

[...] (grifos não originais)

Cabe ainda ressaltar que, em todas as hipóteses de creditamento, o direito de apropriação dos referidos créditos está condicionado ao atendimento das condições instituídas no art. 3º, § 3º, da Lei 10.637/2002, a seguir transcrito:

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

[...]

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

Dessa forma, somente o valor do gasto com frete incorrido no mês (regime de competência), pago ou creditado a pessoa jurídica domiciliada no País, gera direito à apropriação de créditos das referidas contribuições.

Em suma, chega-se a conclusão que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados somente para os serviços de transporte:

a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10.637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999);

b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10;637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);

c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10;637/2002); e

d) de bens ou produtos acabados, com ônus suportado do vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002).

Enfim, cabe esclarecer que, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências (i) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferências dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais.

Será com base nesse entendimento que serão analisadas as glosas dos créditos apropriados sobre gastos com fretes objeto da presente controvérsia.

Inicialmente, cabe esclarecer que, segundo o citado Relatório de Auditoria Fiscal, a recorrente incluiu neste item (na Linha 3 do Dacon) os serviços de transporte de bens para revenda, de insumos, previstos nos incisos I e II do art. 3º da Lei 10.637/2002, quando o correto seria inclusão na Linha 1 e 2 do Dacon, respectivamente, como custo de aquisição de bens para venda e de insumos, conforme entendimento explicitado precedentemente nas alíneas “a” e “b”. Nesta Linha deveria ter constado apenas os gastos com fretes relativos ao transporte de insumos ou de produtos em elaboração realizado entre estabelecimentos industriais da própria recorrente.

Entretanto, apesar do equívoco, devido a dificuldade de realocação dos respectivos valores aos correspondentes itens de custo, a autoridade fiscal aceitou o procedimento adotado pela recorrente e procedeu todos os ajuste neste item (na Linha 3 do Dacon).

Em relação aos créditos calculados sobre os gastos com fretes nas operações de vendas (letra “d” acima) os valores foram corretamente registrados na Linha 07 do Dacon (Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda) e serão analisados a parte, em próprio, a seguir.

De acordo com o citado Relatório da Auditoria Fiscal, as glosas dos créditos calculados sobre os gastos com fretes, analisadas neste item, foram motivadas por falta de comprovação, por falta de estorno e por falta de amparo legal.

a) Da glosa motivada por falta de comprovação

Para contraditar a glosa por falta de comprovação, a recorrente apresentou os dois conhecimentos de transporte de n.ºs. 025451 e 025453 (fls. 383/384), emitidos em 28/12/2004, cujos valores foram registrados como gastos com frete no mês de janeiro de 2005.

Assim, como não se trata de gasto com frete do mês de fevereiro de 2005, não tem qualquer relevância para o deslinde da presente controvérsia. Por essa razão, deve ser mantida integralmente a glosa realizada no mês de fevereiro de 2005, a título de gastos com fretes não comprovados.

b) Da glosa motivada por falta de estorno (“frete correspondente a grãos exportados”)

A glosa motivada por falta de estorno da parcela dos créditos presumidos agroindustriais, calculados sobre os gastos com frete referente ao transporte de grãos de soja, adquiridos de pessoas físicas para serem utilizados como insumo na produção de mercadorias de origem vegetal, posteriormente revendidos/exportados sem ser submetidos a qualquer tipo de processo de produção/industrialização.

Em relação a esses grãos adquiridos de pessoas físicas, revendidos/exportados no mesmo estado em que adquiridos, a recorrente estornou apenas a parcela do valor dos créditos presumidos agroindustriais, previstos no art. 8º da Lei 10.925/2004, calculada sobre os custos de aquisição dos grãos revendidos/exportados, registrados como insumos de produção/industrialização, porém, não estornou a parcela do valor do crédito calculada sobre os gastos com frete vinculados ao transporte dos referidos grãos exportados, que foram registrados como gastos de serviços de transporte utilizados como insumos de produção/industrialização de produtos de origem vegetal.

E consoante entendimento aqui esposado, o gasto com frete no transporte do bem para revenda ou insumo deve ser incluído no custo de aquisição do respectivo bem, uma vez que somente nesta condição há previsão legal de apropriação do crédito sobre valor desse gasto com esse tipo de frete. E esse procedimento também se aplica à apropriação do crédito presumido agroindustrial. Assim, se há vedação de apropriação do crédito presumido agroindustrial sobre o valor do custo de aquisição do bem, ao qual inclui-se o valor do gasto com frete, certamente, o mesmo tratamento se aplica à parcela do valor do frete integrante do custo de aquisição do respectivo bem.

Dessa forma, se o gasto com frete estiver integrado ao custo de aquisição do bem, consoante previsão legal, o estorno da parcela do crédito calculada sobre o custo de aquisição do bem resultará no concomitante estorno da parcela do crédito calculada sobre o valor dos gastos com frete.

Porém, conforme já mencionado, esse não foi o procedimento adotado pela recorrente. De fato, no caso em tela, informou a autoridade fiscal que a recorrente não incorporou os gastos com frete ao custo de aquisição dos bens, inclusive dos grãos exportados no mesmo estado. De forma errônea e não consentânea com a previsão legal, tais gastos foram registrados em separado, como gastos com serviços de transporte, a ser utilizado como insumo na produção/industrialização de produtos destinados à venda (e informado na Linha 3 do Dacon).

Em decorrência desse equívoco, ao estornar o valor do crédito presumido agroindustrial calculado sobre o custo de aquisição do bem sem a inclusão do valor do frete, de

acordo com entendimento aqui esposado, a recorrente teria que, simultaneamente, ter estornado o valor da parcela do crédito calculada sobre os correspondentes gastos com frete, registrados como serviços de transporte utilizado como insumo de produção, o que não foi feito pela recorrente.

Por essa razão, para corrigir a manutenção indevida dessa parcela dos créditos, a fiscalização agiu com acerto ao proceder a glosa da parcela do referido crédito, o que foi feito com base no critério de rateio utilizado pela própria recorrente no estorno do valor dos créditos apropriados sobre o custo de aquisição dos grãos, sem o valor do frete.

No recurso em apreço, a recorrente alegou que a fiscalização havia se utilizado de presunção para proceder a glosa do crédito em apreço, o que não é verdade. Com efeito, segundo o citado Relatório de Auditoria Fiscal, a fiscalização utilizou os mesmos valores extraídos dos demonstrativos apresentados pela recorrente e determinou o percentual de rateio com base no valor total dos créditos estornados pela recorrente, referente ao custo de aquisição dos grãos exportados. Além disso, a recorrente não dignou apresentar qualquer dado ou informação que demonstrasse que o critério ou percentual de rateio utilizado pela recorrente estava equivocado.

Com base nessas considerações, deve ser mantida integralmente a glosa do valor crédito em apreço.

c) Da glosa por falta de amparo legal

As glosas por falta de amparo legal, contestadas pela recorrente, foram realizadas em relação aos créditos apropriados sobre os gastos com fretes relativos às operações de: a) transferência de produto acabado; b) aquisições de pessoas físicas de bens para revenda; c) aquisições de mercadorias com fim específico de exportação; d) devoluções de vendas e de compras de mercadorias; e) operações de remessas para armazéns gerais.

c.1) Dos créditos calculados sobre gastos com frete na transferência de produto acabado entre estabelecimentos.

Consoante entendimento anteriormente apresentado, a apropriação de créditos sobre gastos com frete relativo ao serviço de transporte de bens para revenda ou de produtos acabados somente é admitida na operação de venda e desde que o ônus do gasto seja suportado pelo vendedor, caso em que o gasto com frete integra o valor das despesas com venda (art. 3º, IX, da Lei 10.833/2003).

A glosa em apreço refere-se a créditos calculados sobre despesas com frete relativo ao serviço de transporte utilizado na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da própria recorrente, que não configura operação de venda, mas mera operação de deslocamento dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a logística de entrega dos produtos aos futuros compradores.

A recorrente alegou que, em virtude do seu processo de logística de distribuição, as vendas são realizadas tanto pelo estabelecimento produtor, como pelos centros de distribuição, o que significava que as transferências do produto acabado já fazia parte do processo de venda, apenas diferindo da venda direta ao destinatário final pela passagem da mercadoria pela filial receptora.

Sem razão a recorrente. Em qualquer hipótese, a transferência de produto entre estabelecimentos, ainda que para centro de distribuição, não se equipara a operação de venda e, por não atender essa condição, inexistente previsão legal para apropriação de crédito sobre os gastos com frete referentes ao serviço transporte prestado na transferência dos referidos produtos.

Assim, por falta de amparo legal, mantém-se a glosa do valor integral do crédito, conforme determinado pela fiscalização.

c.2) Dos créditos calculados sobre gastos com frete vinculados às aquisições de pessoas físicas de bens para revenda.

Segundo a fiscalização, se não há direito a créditos nas aquisições de mercadorias para revenda de produtor pessoa física, por conseguinte, também não havia que se falar em créditos relativos aos fretes relacionados a essas aquisições, visto que os mesmos constituem-se em parte do custo de aquisição.

Assiste razão à fiscalização. Os bens adquiridos para revenda de pessoas físicas não asseguram direito ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, segundo determina o art. 3º, § 3º, I, da Lei 10.637/2002, a seguir transcrito:

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, [...];

[...]

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

[...] (grifos não originais)

Dessa forma, se os gastos com frete vinculados ao transporte de bens adquiridos para revenda admitem apropriação de crédito somente sob forma de custos agregados aos referidos bens, conforme anteriormente demonstrado, como não há direito a apropriação de crédito sobre aquisição de produtos adquiridos para revenda de pessoas físicas, por conseguinte, também não existe permissão para dedução de créditos sobre os gastos de frete com transporte de tais bens.

Assim, fica demonstrada a improcedência da alegação da recorrente de que o fato de o fornecedor da mercadoria ter sido uma pessoa física, em tese, não desqualifica o serviço adquirido de terceiro pessoa jurídica.

Com base nessas considerações, mantém-se integralmente a glosa realizada pela fiscalização.

c.3) Dos créditos calculados sobre gastos com frete vinculados às aquisições com fim específico de exportação.

Há expressa vedação à empresa comercial exportadora de apropriar-se de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as aquisições de mercadorias com o fim específico de exportação, nos termos determinada no art. 6º, § 4º, combinado com o disposto no art. 15, III, da Lei 10.833/2003, que seguem transcritos:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

[...]

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

[...]

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

[...]

*§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, **ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.***

[...]

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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

III - nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei;

[...]. (grifos não originais)

Assim, se é vedada a apropriação de créditos em relação às aquisições de mercadorias com fim específico de exportação, pela mesma razão, também é proibida a apropriação de créditos relativos aos gastos com frete aplicados no transporte da referidas mercadorias.

Não se pode olvidar que a vedação de dedução de crédito em destaque tem por objetivo evitar a apropriação de crédito em duplicidade, isto é, apropriação de crédito tanto pela pessoa jurídica vendedora, quanto pela pessoa jurídica compradora e exportadora. Ademais, por se tratar norma legal vigente, por força do disposto no *caput* do art. 26-A do Decreto 70.235/1972, não cabe a este Colegiado afastar aplicação a referida norma sob argumento de que ela fere preceito de ordem constitucional, em especial, princípio da não cumulatividade das referidas contribuições.

Em relação ao ponto, a recorrente alegou que os gastos com frete eram relativos ao transporte de mercadorias para formação de lote-revenda para exportação, o que, obviamente, não descaracteriza a natureza da operação com fim específico de exportação.

Por todas essas razões, em razão da expressa vedação legal, mantém-se a glosa integral dos créditos apropriados sobre o valor dos gastos com frete vinculados às operações de venda com fim específico de exportação.

c.4) Dos créditos calculados sobre os gastos com frete no transporte de mercadorias devolvidas nas operações de venda e de compra.

Segundo a fiscalização, a presente glosa refere-se a créditos calculados sobre despesas com frete no transporte de mercadorias devolvidas tanto nas operações de devolução de compras quanto nas operações de devolução de vendas.

Em relação à operação de devolução de venda, há permissão apenas para o estorno do valor do débito da contribuição calculado sobre o valor da receita da venda do bem devolvido, conforme se extrai do disposto no art. 3º, VIII, e § 1º, IV, da Lei 10.637/2002, a seguir transcrito:

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

[...]

*VIII - **bens recebidos em devolução**, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.*

[...]

*§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei **sobre o valor**:*

[...]

*IV - **dos bens mencionados no inciso VIII do caput**, devolvidos no mês.*

[...] *(grifos não originais)*

Já no que tange à operação de devolução de compra, não há previsão de legal de apropriação de crédito, mas determinação para o estorno do valor do crédito calculado sobre custo de aquisição do bem devolvido.

Assim, independentemente do tipo de operação de devolução, não existe amparo legal para a apropriação de crédito da contribuição calculado sobre os gastos com frete no transporte de bens devolvidos tanto nas operações de devolução de vendas⁵ quanto nas operações de devolução de compras.

⁵ Cabe esclarecer que nas assentadas anteriores, com base na análise isolada do art. 3º, VIII, da Lei 10.637/2002, este Relator apresentou entendimento de que, em relação à operação de devolução de venda, era assegurado o direito de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com frete no transporte dos bens devolvidos. Porém, após análise combinada do disposto no inciso VIII com o disposto no § 1º, IV, ambos do art. 3º da Lei 10.637/2002, este Relator rever o entendimento anterior e passa a admitir que também em relação à operação de devolução de venda também não existe amparo legal para apropriação de crédito sobre o valor da despesa com frete relativa a esta operação.

Dessa forma, uma vez demonstrado que há amparo legal para apropriação do crédito objeto da presente glosa, para o deslinde da presente controvérsia não tem qualquer relevância as provas apresentadas pela recorrente, que, no concernente ao mês de fevereiro de 2005, refere-se apenas a gasto com frete relativo à operação de devolução de compra para industrialização (CFOP 5.201), conforme se verifica no demonstrativo do item 119 do citado Relatório de Auditoria Fiscal.

Com base nessas considerações, deve ser integralmente mantida a presente glosa determinada pela fiscalização.

c.5) Dos créditos calculados sobre gastos com frete vinculados às operações de remessas para depósito fechado ou armazém geral.

Segundo a fiscalização, a presente glosa refere-se a créditos calculados pela contribuinte sobre despesas com fretes em operações relacionadas a remessas de mercadorias para depósito fechado ou armazém geral.

Assim como os gastos de frete no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, também não há previsão legal para a apropriação de créditos sobre os gastos com frete no transporte de produtos acabados remetidos para depósito fechado ou armazém geral.

A recorrente alegou que os questionados gastos com frete eram relativos ao transporte de mercadorias para formação de lote-revenda para exportação, o que, obviamente, não descaracteriza a natureza da operação de remessa para depósito fechado ou armazém geral, para a qual inexistente previsão legal de apropriação de créditos da referida contribuição.

Com base nesse entendimento, deve ser integralmente mantida a glosa em questão.

3.4) Da glosa dos créditos calculados sobre as despesas de aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas (Linha 5 do Dacon)

A previsão legal da apropriação de créditos sobre gastos com aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, encontra-se previsto no art. 3º, IV, da Lei 10.637/2002, e deve atender a condição determinada no inciso II do § 1º do citado artigo, que seguem transcritos:

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

[...]

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

[...]

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

[...]

*II - dos itens mencionados nos incisos **IV**, V e IX do caput, **incorridos no mês**;*

[...] (grifos não originais)

De acordo com os referidos preceitos legais, somente as despesas com aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica e incorridos no mês, propiciam a dedução do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep. Em outras palavras, a apropriação do tipo de crédito em comento deve ser feita de acordo com o regime competência.

No caso em apreço, a fiscalização procedeu a glosa dos valores dos créditos calculados sobre gastos com aluguéis de prédios (i) não incorridos no mês (contabilizados como “adiantamento a fornecedor”) e (ii) não comprovados.

Em relação à primeira glosa, a fiscalização agiu acertadamente, pois, segundo o princípio da competência, os valores de adiantamentos realizados pela recorrente representam direito da empresa perante o locador e, nesta condição, deve ser contabilizado no Ativo Circulante da locadora, como fora corretamente feito na contabilidade. O registro contábil como custo ou despesa de aluguéis (incorridos) somente efetivar-se-á na proporção em que for sendo usados os prédios locados nos meses seguinte, mediante transferência da respectiva conta do Ativo Circulante do valor apropriado ou incorrido no mês.

No que tange a referida glosa, a recorrente limitou-se em alegar que o mencionado adiantamento representava o efetivo pagamento da locação contratada, que era o fato gerador do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep. Em outras palavras, ao contrário do que determina o citado preceito legal, a recorrente defende a aplicação do regime de caixa, para fim de apropriação do crédito em comento, o que, evidentemente, não tem o menor sentido.

Em relação à segunda glosa, especificamente no que concerne ao mês de fevereiro de 2005, foco da presente análise, a recorrente não apresentou qualquer documento ou qualquer outro elemento probatório adequado no sentido infirmar que o documento rejeitado pela realizada atendia os requisitos legais, para fim de comprovação do gasto em apreço.

As cópias do contrato de locação, celebrado entre a recorrente e a pessoa jurídica Moinho Jauense Indústria e Comércio de Alimentos Ltda. e dos lançamentos contábeis dos pagamentos realizados a referida pessoa jurídica, que a recorrente trouxe à colação dos autos (fls. 582/586), além de não se constituir no documento hábil e idôneo, para fim de comprovação dos gastos em apreço, refere-se à despesa glosada do mês de janeiro de 2005, que não faz parte da presente controvérsia.

Com base nessas considerações, mantém-se na íntegra a glosa realizada pela fiscalização.

3.5) Da glosa dos créditos calculados sobre despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas (Linha 6 do Dacon)

Com base nos mesmos fundamentos jurídicos aduzidos no tópico anterior, somente as despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica e incorridos no mês, propiciam a dedução do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep. Em outras palavras, a apropriação do tipo de crédito em comento deve ser feita de acordo com regime competência.

Segundo a fiscalização, os valores pagos a título de adiantamento ou outras indicações equivalentes, não se caracterizavam como “incorridos no mês”, ou seja, não atendia o regime de competência, para fins de apropriação dos créditos utilizados, implicando a glosa dos correspondentes valores registrados como crédito.

Em relação a esse ponto, a recorrente limitou-se em reiterar os argumentos de defesa apresentados no tópico anterior, ou seja, que os créditos deveriam ser apropriados pelo regime de caixa, o que contraria o disposto no art. 3º, § 1º, II, da Lei 10.637/2002.

Assim, pelas razões anteriormente aduzidas, mantém-se a presente glosa, conforme determinado pela fiscalização.

3.6) Da glosa dos créditos calculados sobre despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda (Linha 7 do Dacon).

Segundo a fiscalização, o motivo da glosa em apreço foi a falta de apresentação dos documentos comprobatórios das despesas utilizadas como base de cálculo dos créditos objeto da presente glosa.

No recurso em apreço, a recorrente limitou-se em apresentar as duas notas fiscais de fls. 735/736, que, além de apresentadas a destempo, foram emitidas no mês maio de 2005. Portanto, não pertinente ao período de apuração da glosa em apreço.

Assim, por falta de prova, mantém-se a glosa integral dos valores dos créditos, conforme determinado pela fiscalização.

3.7) Da glosa créditos a descontar relativos a bens do ativo imobilizado (Linhas 9 e 10 do Dacon)

Segundo a fiscalização, a correta informação do fornecedor do bem era condição imprescindível para respaldar o reconhecimento do crédito em questão. Como a recorrente foi intimada e não apresentou essa informação, a fiscalização procedeu a glosa dos créditos calculados sobre os encargos de depreciação dos correspondentes bens.

O direito aos créditos calculados sobre os encargos de depreciação está condicionado ao atendimento, dentre outros, do requisito de que o bem tenha sido adquirido de pessoa jurídica domiciliada no País, conforme exige o disposto no art. 3º, § 3º, I, da Lei 10.637/2002, a seguir transcrito:

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

[...]

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

[...]

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

[...]

*III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos **VI**, **VII** e **XI** do **caput**, incorridos no mês;*

[...]

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

*I - aos bens e serviços **adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País**;*

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

[...] (grifos não originais)

No recurso em apreço, a recorrente apenas alegou que a origem do bem podia ser identificada pelo código de operação fiscal (CFOP), relativo ao mercado interno ou externo, o que não é verdade, pois, tal informação não representa elemento seguro para tal inferência. Daí vem a justificativa da necessidade da apresentação da informação do fornecedor do bem, corroborada com documentação adequada.

Por essas razões, a fiscalização agiu com acerto ao proceder a glosa dos créditos calculados sobre os correspondentes encargos de depreciação.

3.8) Da glosa do crédito presumido da atividade agroindustrial (Linha 18 do Dacon).

As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, nos termos e segundo os percentuais definidos no art. 8º da Lei 10.925/2004, foram autorizadas a se apropriar de crédito presumido, calculado sobre o valor dos produtos agropecuários, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, a serem utilizados como insumos na produção de determinadas mercadorias de origem animal ou vegetal, destinadas à alimentação humana ou animal. Este tipo de crédito é denominado de crédito presumido agroindustrial.

Segundo a fiscalização, na base de cálculo dos créditos presumidos agroindustriais a recorrente incluiu os valores dos insumos adquiridos e os valores dos gastos com frete no transporte dos correspondentes insumos, contratados perante transportadores pessoa física.

No item em apreço, a fiscalização procedeu a glosa dos créditos referentes a: a) complementos de valor referentes a remessas sem crédito; b) falta de comprovação; e c) fretes por serviços de transporte (i) prestados por transportadores pessoas físicas, (ii) de grãos exportados, (iii) utilizados nas operações de transferência de produto acabado, (iv) utilizados nas operações de remessa para depósito fechado ou armazém geral e (v) utilizados nas operações de devoluções de venda de mercadorias.

As mencionadas glosas foram realizadas com base nos mesmos fundamentos apresentados para justificar a glosa dos créditos básicos, anteriormente analisadas.

E para não incorrer em duplicidade, em relação a essas glosas, a recorrente limitou-se em reiterar os argumentos aduzidos em relação aos mesmos tipos de glosas, concernentes aos créditos normais.

Da mesma forma, para evitar duplicidade, este Relator reitera os mesmos fundamentos que foram apresentados anteriormente, uma vez que eles aplicam-se perfeitamente às glosas atinentes aos créditos presumidos agroindustriais objeto deste tópico.

Dessa forma, pelas mesmas razões aduzidas nos itens correlatos anteriores, todas as glosas deste tópico devem ser integralmente mantidas.

3.9) Da glosa referente a ajustes negativos de créditos (Linha 31 do Dacon)

Nesta linha são informado os ajustes negativos de crédito não contemplados nas linhas anteriores do Dacon, dentre outros, o valor dos créditos estornados relativos:

a) a bens adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, para revenda ou para utilização como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em produtos que tenham tido a mesma destinação;

e b) às devoluções de compras que efetuou no período de apuração.

Segundo a fiscalização, o estorno em comento refere-se a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep relativo a bens sinistrados, adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, conforme determinado no art. 3º, § 13⁶, da Lei 10.833/2003, a seguir reproduzido:

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

[...]

§ 13. Deverá ser estornado o crédito da COFINS relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação.

[...] (grifos não originais)

De acordo com a fiscalização, embora intimada a apresentar o Demonstrativo “EST – Estornos relativos a Insumos para Industrialização”, a recorrente não lhe apresentou. E por falta do citado Demonstrativo, a apuração do valor do estorno em apreço foi feita com base nos registros das contas nº. 1700 - Sinistros de matéria prima, e nº. 1701 - Sinistros de produtos, ambas do Livro Diário.

A recorrente não contestou a legalidade do referido ajuste, no entanto questionou os valores da base de cálculo dos estornos de crédito apurados pela fiscalização. Segundo a recorrente, não obstante estarem registradas nas citadas contas do Livro Diário, “os itens descritos como ‘operações diversas, ICMS e títulos liquidados’ não podem ser considerados como sinistro, porque não se referem a despesas de sinistro, que o ICMS não foi base de cálculo de crédito dos sinistros e os títulos representam notas fiscais liquidadas pelo seguro, logo as contribuições foram debitadas pela emissão da nota fiscal correspondente.”

Para a recorrente, tendo a proporcionalidade das aquisições de insumos de PF (79,87%) e de PJ (20,13%), em relação ao mês de fevereiro de 2005, os valores dos créditos a serem estornados relativos ao mercado interno e à exportação seriam, respectivamente, de R\$ 395.758,60 e R\$ 45.025,37.

Por falta de explicações convincentes, não há como acatar os referidos valores. Com efeito, além de a recorrente não ter demonstrado como tais valores foram obtidos, o critério de rateio por ela apresentado não representa com fidelidade a natureza dos dados registrados nas referidas contas, que, em consonância com o próprio título, refere-se a sinistros com a matéria-prima (insumos) e com os produtos acabados, decorrentes do processo de industrialização dos referidos insumos.

E noticiam os autos que tais insumos, adquiridos de pessoas físicas e de pessoa jurídica, deram origem a créditos normais ou a créditos presumidos agroindustriais, e tanto uns quantos os outros deveriam ser estornados, por expressa determinação legal.

Da mesma forma, os valores de R\$ 46.202,77 e R\$ 300,00, registrados nas referidas contas, no mês de fevereiro de 2005, respectivamente, a título de “ICMS S/PERDA POR SINISTRO” e “CONS. 000141 GASPEM SEGURANCA LTD”, reproduzidos nos demonstrativos do item 255 do citado Relatório de Auditoria Fiscal, em relação aos quais a fiscalização não apresentou nenhuma explicação sobre a natureza deles (recuperação de custos, receita de indenização de sinistro etc.), também não há como serem admitidos como custo de aquisição de bens sinistrados. Até porque, sabidamente o valor do ICMS, por ser imposto recuperável através de créditos na escrita fiscal, em consonância com o disposto no art. 289, § 3º, do RIR/1999, anteriormente transcrito, não integra o custo de aquisição de bens para revenda ou utilizados como insumo de produção/fabricação de bens destinados à venda.

De outra parte, os valores lançados nas referidas contas a título de “APROP CUSTO SINISTRO FEV 05”, nos valores de R\$ 1.593.138,43 e R\$ 797.634,84, respectivamente registrados nas contas de n.ºs. 1700 e 1701, sem qualquer prova em contrário, revelam ser representativos de custo de aquisição de bens utilizados como insumos e sobre os quais foram apropriados créditos normais ou presumidos agroindustriais.

Com base nessas considerações, propõe-se a exclusão dos valores de **R\$ 46.202,77** e **R\$ 300,00**, relativos à base de cálculo dos créditos estornados no mês de fevereiro de 2005, respectivamente, registrados com a denominação de “ICMS S/PERDA POR SINISTRO” e “CONS. 000141 GASPEM SEGURANCA LTD”.

4) Da Conclusão.

Por todo o exposto, vota-se pela rejeição da preliminar de nulidade da decisão de primeiro grau e da prejudicial de mérito por decadência; no mérito, pelo PROVIMENTO PARCIAL do recurso, para, em relação ao mês de fevereiro de 2005, determinar o cancelamento:

a) da glosa dos valores dos créditos calculados sobre (i) o custo de aquisição dos bens destinados revenda (Linha 1 do Dacon), por falta de comprovação, no valor de **R\$ 257.757,72**, acobertado pela nota fiscal de nº 008228 (fl. 679) e (ii) o custo de aquisição de insumos utilizados na produção/industrialização de bens destinados à venda (Linha 2 do Dacon), no valor de **R\$ 188.740,40**, acobertado pela nota fiscal de nº 187744 (fl. 379); e

b) do estorno dos créditos calculados sobre os valores de **R\$ 46.202,77** e **R\$ 300,00**, relativos a ajustes negativos de créditos (Linha 31 do Dacon), registrados nos demonstrativos do item 255 do Relatório de Auditoria Fiscal (fl. 290), respectivamente, com a denominação de “ICMS S/PERDA POR SINISTRO” e “CONS. 000141 GASPEM SEGURANCA LTD”.

Após tais ajustes, deverá ser reconhecido em favor da recorrente os respectivos valores dos créditos glosados pela fiscalização e homologada a compensação até o limite do valor do crédito reconhecido.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

Voto Vencedor

Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Redatora designada.

Inicialmente cabe esclarecer com a devida vênia, que a divergência a seguir explicitada cinge-se ao subitem do voto do ilustre Relator José Fernandes " 3.1) Da glosa de créditos calculados sobre a aquisição de bens destinados à venda por falta de comprovação (Linha 1 do Dacon)", referente ao restabelecimento dos créditos relativos aos bens para revenda adquiridos por meio da Nota Fiscal de nº 008228, fl.679, no mês de fevereiro de 2005.

Rememorando os fatos verifica-se pelo Termo de Intimação Fiscal N° 01, fl.17, a solicitação pela fiscalização dos seguintes documentos:

1. Arquivos digitais e demonstrativos relativos à apuração dos créditos da contribuição para o PIS/Pasep, para janeiro, fevereiro e março/2005, conforme tabela:

Arquivos Digitais e Demonstrativos			
DACON 2.0 – Ficha 06 – “Apuração dos Créditos da Contribuição p/ o PIS/Pasep”			
Linha	Forma	Design	Título
01	Bens para Revenda		
	Arq Dig	RVJ	Aquisições de Mercadorias p/ Revenda – PJ no País

Conforme Relatório de Auditoria, fl.247/301, precisamente à fl.253, constata-se a não apresentação do documento listado a seguir:

Linha 01 – Glosa 1: Falta de Comprovação

38. Por meio do Termo de Intimação nº 2 foram solicitadas cópias de documentos fiscais constantes dos arquivos RVJ. As cópias apresentadas foram digitalizadas e estão incluídas no DVD-1, juntado ao processo. Constatou-se, no entanto, a não apresentação dos documentos listados a seguir:

00195	18/02/2005	008228	1	255505	033241480001ER	257.757,72	257.757,72
Total fevereiro							257.757,72

Através da Manifestação de Inconformidade, o interessado apresenta o documento de fl.377 que seria uma cópia da Nota Fiscal de nº 008228, no entanto a decisão de piso rejeitou o citado documento, conforme fundamentos a seguir transcritos:

3.2. Do Mérito:

LINHA 01 — Bens adquiridos para revenda (Lei nº. 10.637/2002, art. 3º. inciso I):

-Glosa 1 — relativa a diversas notas fiscais relacionadas no arquivo RVJ não apresentadas ao fisco,(...)

*Trouxe, ainda, uma cópia de suposto documento à fl. 304, **que se encontra ininteligível, portanto, não será considerado.**(grifei).*

Em sede recursal o recorrente apresenta o documento à fl.679 visando a comprovação do referido crédito.

Tratando-se de direito creditório pleiteado é importante demonstrar em breve abordagem a questão do ônus probatório.

Utilizando-se subsidiariamente as regras do Código de Processo Civil, verifica-se:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

*I - ao autor, quanto ao **fato constitutivo do seu direito;***

II ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Art. 396. Compete à parte instruir a petição inicial (art. 283), ou a resposta (art. 297), com os documentos destinados aprovar-lhe as alegações.

Disciplina o processo administrativo fiscal, Decreto nº 70.235, de 1972, em seu art. 9º que *[a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito].*

Já o art. 16, III, do citado diploma legal estabelece que a impugnação mencionará *[os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir].*

No presente caso, a regra acima quanto ao ônus probatório, se inverte, incumbindo ao autor a prova quanto ao fato constitutivo do seu direito. No caso em exame, a interessada declarou à Administração Tributária possuir um montante de crédito, utilizado para extinguir os débitos compensados. Nesses termos, cabe à interessada a prova da existência de seu direito, demonstrando a liquidez e certeza dos créditos alegados, utilizados para extinção do crédito tributário sob condição resolutoria, através da apresentação ao fisco, quando

solicitado, dos livros e **documentos estabelecidos pela legislação para a comprovação da exatidão de suas informações.**

Nesse sentido disciplina a Instrução Normativa RFB nº 900, de 30/12/2008, DOU de 31/12/2008, vigente à época da emissão do Despacho Decisório:

Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.(grifei).

Observa-se que há vários comandos legais insertos na legislação tributária quanto à forma, emissão, prazo para guarda dos documentos, além dos requisitos indispensáveis aos referidos documentos fiscais para que tenham força probatória, notadamente aos que servem de base à escrituração dos livros fiscais quanto às operações que visam comprovar.

Tratando-se de emissão/utilização de nota fiscal, dispõe igualmente a legislação tributária sobre os requisitos indispensáveis para que referido documento se revista de força probatória quanto à operação registrada.

No presente caso, como já demonstrado, o contribuinte deixou de apresentar quando da apresentação da Manifestação de Inconformidade, **documento comprobatório** quanto aos créditos calculados sobre a aquisição de bens destinados à revenda "Linha 1 do Dacon)", referente ao mês de fevereiro de 2005, uma vez que o documento apresentado à fl. 377 não se revestiu dos requisitos necessários para comprovar a operação pretendida.

Quanto ao ato de provar pondera ⁷Fabiana:

Mediante a atividade probatória compõe-se a prova, entendida como fato jurídico em sentido amplo, que é o relato em linguagem competente de evento supostamente acontecido no passado, para que, mediante a decisão do julgador, constitua-se o fato jurídico em sentido estrito, desencadeando os correspondentes efeitos.

(...)

Iso não significa, contudo, que para provar algo basta simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar. A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o fato probando.(grifei).

Reitere-se que, no caso em espécie o documento em referência não foi apresentado a fiscalização e deixou de ser apresentado em sede de primeira instância revestido de força probatória.

Nesse mister, o documento apresentado somente em sede recursal, (fl. 679) visando comprovar referida operação não encontra respaldo nas disposições excepcionais previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações respectivas:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

§ 4.º. 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. (Todo o parágrafo 4.º incluído pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997)

*§ 5.º. 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.** (Incluído pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997)*

§ 6.º. Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997). (grifei).

Com efeito, constata-se das normas acima dispostas quanto ao ônus probatório e o momento processual de apresentação da prova, que os documentos que respaldam a origem dos créditos pleiteados devem ser apresentados ao fisco quando solicitados, porém revestidos dos requisitos necessários a comprovar efetivamente a operação retratada.

Assim a apresentação extemporânea do documento (fl. 679) não encontra respaldo nas disposições excepcionais acima destacadas, notadamente tratando-se de nota fiscal emitida em 2005, cujo contribuinte tem o dever legal de boa guarda para apresentação ao fisco quando solicitado.

Diante do exposto, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, mantendo a glosa dos créditos calculados sobre a aquisição de bens destinados à revenda (Linha 1 do Dacon), relativa ao mês de fevereiro de 2005.

[Assinado digitalmente]

Maria do Socorro Ferreira Aguiar

Processo nº 13971.001474/2005-56
Acórdão n.º **3302-003.218**

S3-C3T2
Fl. 767

CÓPIA