Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15586.720288/2013-07

Processo nº	15586.720288/2013-07
Recurso	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	**3201-005.576 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	21 de agosto de 2019
Recorrentes	MULTIMEX S/A
	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2008

VÍCIOS DO MPF NÃO GERAM NULIDADE DO LANÇAMENTO.

As normas que regulamentam a emissão de mandado de procedimento fiscal - MPF, dizem respeito ao controle interno das atividades da Secretaria da Receita Federal, portanto, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento.

RECURSO DE OFÍCIO. VALOR EXONERADO INFERIOR AO LIMITE DE ALÇADA. MOMENTO DE AFERIÇÃO DO VALOR. DATA DE APRECIAÇÃO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso de Ofício interposto em face de decisão, que exonerou o sujeito passivo de tributo e encargos de multa, em valor total inferior ao limite de alçada, o qual deve ser aferido na data de sua apreciação em segunda instância.
A Súmula CARF nº 103 estabelece que o limite de alçada deve ser aferido na data de apreciação do recurso em segunda instância.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2008

DESPESAS ADUANEIRAS. IMPOSSIBILIDADE. ALEGAÇÕES DE DEFESA GENÉRICAS

Os custos incorridos com as despesas aduaneiras sem o seu detalhamento não geram direito ao crédito porque não há previsão legal que permita tal creditamento, nem mesmo pelo conceito de insumos, porque ainda que tais dispêndios possam ser relevantes às atividades das empresas, não estão ligados à produção ou diretamente às atividades, sendo meros custos.

CONTRIBUIÇÕES. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. SERVIÇOS. PERTINÊNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

Por expressa disposição das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, o direito ao creditamento das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins está condicionado à utilização do bem ou serviço no processo produtivo da empresa (prestação de

serviços ou produção ou fabricação de bens), o que não restou comprovado, no caso concreto, para os serviços contábeis, pagamentos de comissões, honorários advocatícios e assessoria aduaneira.

Não geram direito a crédito a ser descontado diretamente da contribuição apurada de forma não-cumulativa os gastos com serviços para os quais o contribuinte não comprova ou demonstra a aplicação em etapas essenciais ao processo produtivo.

BASE DE CÁLCULO - IMPORTAÇÕES POR ORDEM DE TERCEIROS.

A partir do período de apuração 08/2001, a receita bruta para fins de incidência do PIS e da COFINS dos estabelecimentos importadores passou a ser o valor dos serviços prestados ao adquirente, desde que obedecidos, cumulativamente, os requisitos previstos em norma infralegal.

PIS/COFINS - BASE DE CÁLCULO - ICMS - EXCLUSÃO.

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços - ICMS não compõe a base de incidência do PIS e da COFINS.

O Supremo Tribunal Federal - STF por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário autuado sob o nº 574.706, em sede de repercussão geral, decidiu pela exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, o que afasta, de imediato, o anterior entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ no Resp 1.144.469/PR, no regime de recursos repetitivos.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

O valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal não integra a base de cálculo do PIS e da COFINS.

ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.
Para efeito de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, o valor correspondente ao ICMS cobrado pelo vendedor dos bens na condição de substituto tributário não integra a receita bruta da pessoa jurídica, devendo a parte interessada fazer prova de suas alegações.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2008

DESPESAS ADUANEIRAS. IMPOSSIBILIDADE. ALEGAÇÕES DE DEFESA GENÉRICAS

Os custos incorridos com as despesas aduaneiras sem o seu detalhamento não geram direito ao crédito porque não há previsão legal que permita tal creditamento, nem mesmo pelo conceito de insumos, porque ainda que tais dispêndios possam ser relevantes às atividades das empresas, não estão ligados à produção ou diretamente às atividades, sendo meros custos.

CONTRIBUIÇÕES. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. SERVIÇOS. PERTINÊNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

Por expressa disposição das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, o direito ao creditamento das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins está condicionado à utilização do bem ou serviço no processo produtivo da empresa (prestação de serviços ou produção ou fabricação de bens), o que não restou comprovado, no caso concreto, para os serviços contábeis, pagamentos de comissões, honorários advocatícios e assessoria aduaneira.

Não geram direito a crédito a ser descontado diretamente da contribuição apurada de forma não-cumulativa os gastos com serviços para os quais o contribuinte não comprova ou demonstra a aplicação em etapas essenciais ao processo produtivo.

BASE DE CÁLCULO - IMPORTAÇÕES POR ORDEM DE TERCEIROS.

A partir do período de apuração 08/2001, a receita bruta para fins de incidência do PIS e da COFINS dos estabelecimentos importadores passou a ser o valor dos serviços prestados ao adquirente, desde que obedecidos, cumulativamente, os requisitos previstos em norma infralegal.

PIS/COFINS - BASE DE CÁLCULO - ICMS - EXCLUSÃO.

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços - ICMS não compõe a base de incidência do PIS e da COFINS.

O Supremo Tribunal Federal - STF por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário autuado sob o nº 574.706, em sede de repercussão geral, decidiu pela exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, o que afasta, de imediato, o anterior entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ no Resp 1.144.469/PR, no regime de recursos repetitivos.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

O valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal não integra a base de cálculo do PIS e da COFINS.

ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.
Para efeito de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, o valor correspondente ao ICMS cobrado pelo vendedor dos bens na condição de substituto tributário não integra a receita bruta da pessoa jurídica, devendo .a parte interessada fazer prova de suas alegações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em não conhecer do Recurso de Ofício, por aplicação da Súmula CARF nº 103, e em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos seguintes: I - Por unanimidade de votos, para excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS o valor apurado do crédito presumido de ICMS; e II - Por maioria de votos, para excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Vencido, no ponto, o conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, que lhe negava provimento.

(documento assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hélcio Lafetá Reis, Tatiana Josefovicz Belisário, Laercio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

Relatório

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

> "Contra a contribuinte acima identificada, sociedade anônima que se dedica à importação, distribuição e comércio de produtos, foram lavrados os autos de infração de Cofins, relativo ao período de apuração de abril/2008 a dezembro/2008, no valor principal de R$ 7.189.602,60, incluindo juros de mora no valor de R$ 3.156.375,88 e multa proporcional de 75%, no valor R$ 5.392.201,95, totalizando R$ 15.738.180,43; e de PIS relativo ao mesmo período, no valor principal de R$ 1.558.177,10, incluindo juros de mora no valor de R$ 684.261,16 e multa proporcional de 75%, no valor R$ 1.168.632,84, totalizando R$ 3.411.071,10.
>
> Para facilitar a análise do processo, reproduzo abaixo o quadro com o valores mensais lançados a título de Cofins e PIS:

COFINS

Fato Gerador	Contribuição (R$)	Multa (%)
30/04/2008	646.192,03	75,00
31/05/2008	690.703,29	75,00
30/06/2008	725.267,31	75,00
31/07/2008	1.055.870,27	75,00
31/08/2008	964.369,99	75,00
30/09/2008	835.218,69	75,00
30/10/2008	830.740,61	75,00
30/11/2008	509.365,02	75,00
31/12/2008	931.875,39	75,00

PIS

Fato Gerador	Contribuição (R$)	Multa (%)
30/04/2008	140.696,90	75,00
31/05/2008	151.589,23	75,00
30/06/2008	157.486,22	75,00
31/07/2008	229.261,43	75,00
31/08/2008	209.395,88	75,00
30/09/2008	182.098,59	75,00
31/10/2008	174.657,89	75,00
30/11/2008	111.780,90	75,00
31/12/2008	201.210,06	75,00

Segundo as descrições dos fatos dos autos de infração, as infrações na apuração do PIS e da Cofins ocorreram em referência a créditos indevidamente aproveitados no regime não-cumulativo e a não tributação da integralidade da receita de vendas e revendas de mercadorias registrada na escrituração contábil digital transmitida ao SPED.

Foi lançado, ainda, a título de Multa Regulamentar o valor de R$ 63.000,00. O fiscal anotou no auto de infração que:

"O sujeito passivo transmitiu extemporaneamente a escrituração contábil digital (ECD) referente ao ano-calendário 2008 exigida nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99 e art. 3º, I e 5º, § 3º da Instrução Normativa RFB nº 787/2007, ensejando a aplicação de multa no valor de R$ 1.500,00 (um mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração de atraso, uma vez que na última Declaração apresentada apurou o IRPJ pelo Lucro Real.

No ano-calendário 2008, o prazo para a transmissão da ECD referente aos fatos contábeis ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008 era de até 30/06/2009. Apenas em 19/12/2012 a MULTIMEX S.A. transmitiu a ECD ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

No Termo de Verificação Fiscal Final, foi consignado o seguinte:

"[...]Em 29/11/2012, mediante Termo de Início de Ação Fiscal, de 28/11/2012, à fl. 2, a contribuinte foi intimada a apresentar vários documentos para o exame da apuração mensal das Contribuições para o PIS e da Cofins.

[...]Em 10/01/2013, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 3–1507-5, às fls.

901/903, a fiscalizada foi instada a [...]em 08/02/2013, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 4-1507-5, a fiscalizada foi intimada a apresentar os seguintes documentos e esclarecimentos (pertinentes a todo o ano-calendário 2008):

[...]Por fim, em 27/03/2013, a fiscalização lavrou o último Termo de Intimação em que registrou as seguintes constatações (fls.1245/1248):

1 – A contribuinte permanece sem atender os itens 1, 2, 3.1, 4 e 5 do Termo de Intimação Fiscal nº 3-1507-5, cuja ciência ocorreu em 10/01/2013, e os itens 2, 3, 4 e 5 do Termo de Intimação Fiscal nº 4-1507-5, cuja ciência ocorreu em 08/02/2013.

2 – O arquivo denominado "Notas fiscais de entrada 2008 matriz jan a dez" não é hábil a relacionar os créditos de entradas de bens e serviços para o cálculo das contribuições pelo regime não cumulativo. A planilha requerida não foi a apresentada pela MULTIMEX SA. O leiaute da planilha está descrito no Termo de Intimação Fiscal nº 4-1507-5.

3 – As planilhas intituladas "Livro de Saída 2008" e "faturamento..." não substituem os arquivos de Notas Fiscais de Saída requeridos por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 4-1507-5. Há grande divergência entre os valores nelas apostos e os escriturados na contabilidade (receitas de venda). Caso existam vendas tributadas à alíquota zero, isentas, não tributadas ou qualquer tributação a alíquotas diferenciadas das contribuições para o PIS e da Cofins a empresa já se encontra intimada a apresentar relatório. Foram encontradas divergências nas receitas de venda de mercadorias que não se referem às vendas relacionadas às importações por conta e ordem de terceiro.

A MULTIMEX S.A. foi REINTIMADA a apresentar os documentos e esclarecimentos requeridos nos Termos de Intimação Fiscal nº 3-1507-5 e 4-507- 5 não entregues. Demais, foi também instada a entregar cópia de várias DI em conjunto com as respectivas invoices e notas fiscais de venda vinculadas as essas importações.

A maioria das DI foram entregues. Contudo, grande parte das Notas Fiscais de Venda das mercadorias aparentemente vinculadas às mercadorias importadas não descreviam as mercadorias vendidas, mas consignavam a seguinte informação: "Mercadorias conforme romaneio anexo". Não foi entregue nenhum romaneio em conjunto com tais NF de Venda. A documentação foi juntada às fls.

1406/2137, algumas dessas NF se encontram às fls. 1421, 1465 e 1485.

Em 26/04/2013, a fiscalizada entregou documento em que vincula Declarações de Importação a lançamentos registrados nas contas PIS a Recuperar (Item 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 3-1507-5), documento juntado às fls.2139/2140.

2. APURAÇÃO MENSAL DO PIS E DA COFINS

[...]

2.1. Da verificação das Entradas que geraram créditos das Contribuições.

Como já descortinado, a contribuinte não apresentou à fiscalização as Planilhas de Notas Fiscais de Entradas de bens e serviços que geraram crédito das Contribuições no regime não-cumulativo. As planilhas de Notas Fiscais entregues não foram hábeis a demonstrar a entrada de bens ou serviços capazes de gerar créditos porquanto não descrevem a que tipos de mercadorias ou bens se referem as entradas nelas consignadas.

2.1.1. Créditos decorrentes das Operações de Importação.

A fiscalização, de posse do arquivo de DI entregues pela contribuinte, anexado às fls. 1238 (visualizado pelo clipe à esquerda do arquivo), buscou aferir os valores pagos a título de PIS e de Cofins nas importações por conta própria e nas encomendas (identificadas pela própria MULTIMEX), a fim de verificar o aproveitamento de créditos. A partir das informações contidas no "Relatório de DI's 2008" entregue, extraiu-se do sistema SISCOMEX dados do PIS e da Cofins das DI apontadas pela MULTIMEX e com base nessas informações foi gerado o "DEMONSTRATIVO DO PIS E DA COFINS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO E PASSÍVEIS DE CREDITAMENTO NO CÔMPUTO MENSAL DAS CONTRIBUIÇÕES – ABRIL/2008", constante do arquivo "DEMONSTRATIVO DE DI - MULTIMEX – 2008", às fls. 2144 (arquivo digital anexado).

Em referência ao "Relatório de DI's 2008" apresentado pela contribuinte, apenas as importações por conta e ordem de terceiros, identificadas pela sigla "CO" não foram considerados como créditos a descontar pelo regime da nãocumulatividade pois são de aproveitamento do real adquirente, nos exatos termos do art. 18 da Lei nº 10.865/2004.

Demais, em relação aos documentos apresentados em 24/04/2013 também foram aproveitadas as DI´s neles demonstradas à exceção das DI´s 08/1797496-7 (PI 700), 08/13015361 (PI 367) que se referiam a importações por conta e ordem de terceiro e por esta razão poderiam gerar créditos de PIS e de Cofins para a MULTIMEX (sic). Aliás, sobre a DI 08/13015361 sequer incidiu PIS e Cofins na importação. Demais, de se registrar que nem todas as referidas DI apontadas como créditos do mês 10/2008 resultaram em crédito para este mês, pois várias delas foram aproveitadas nos meses 11 e 12 (considerado o dia de seu desembaraço).

2.1.2 Demais Créditos de Entradas

Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 3–1507-5, a fiscalizada foi intimada a esclarecer vários lançamentos contábeis registrados na conta contábil 1.11.08.0003 - PIS A RECUPERAR e a apresentar documentos que comprovassem tais lançamentos. É que no histórico desses lançamentos havia créditos a descontar de PIS sobre de folha de pagamento, serviços advocatícios, despesas com viagem, despesas aduaneiras/assessoria e outros que apontavam para o aproveitamento irregular de créditos pelo regime da não-cumulatividade.

Ocorre que a contribuinte, mesmo regularmente intimada, não esclareceu a que se referiam tais créditos a descontar, nem apresentou documentos que comprovassem esses valores.

Além disso, por meio dos Termos de Intimação Fiscal nº 4 e 5–1507-5 também fora intimada a apresentar Planilha de Notas Fiscais de todas as entradas que geraram créditos das Contribuições e não o fez.

Diante desse contexto, com base no histórico contábil desses lançamentos nas contas de PIS e de COFINS A RECUPERAR (contas contábeis 1.11.08.0003 e 1.11.08.0004) foram glosados os valores que indicavam créditos não passíveis de desconto pelo regime da não-cumulatividade.

Detalhadamente, foram glosados os valores lançados nas contas de PIS e de COFINS A RECUPERAR (contas contábeis 1.11.08.0003 e 1.11.08.0004)

registrados com os seguintes históricos:

2.1.2.1. Lançamentos historiados como "COFINS sobre Comissões" e "PIS sobre Comissões".

Além de a contribuinte (i) não ter esclarecido a que se referiam os lançamentos historiados como "PIS sobre Comissões" na conta contábil nº 1.11.08.0003 –PIS A RECUPERAR (item 1 do TIF nº 3-1507-5), (ii) não ter apresentado qualquer documento a eles pertinentes (item 1 do TIF nº 3- 1507-5) e (iii) nem ter apontado esses valores na Planilha de Notas Fiscais de Entradas que geraram créditos das Contribuições (item 2 do TIF nº 4- 1507-5 e TIF nº 5-1507-5),

porquanto não entregues, esses registros contábeis apontam a utilização de créditos advindos de gastos da empresa com o pagamento de comissões.

Ocorre que nem todo o gasto necessário à atividade econômica desenvolvida por uma empresa pode ser aproveitado como crédito das Contribuições pelo regime não-cumulativo. De maneira objetiva, os créditos são admitidos em relação a (i) bens adquiridos para revenda, (ii) bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na produção/fabricação de bens e produtos destinados à venda, (iii) energia elétrica e térmica consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica, (iv) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, (v) valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optantes pelo SIMPLES, (vi) cotas de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, (vii) edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa; (viii) bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês corrente ou anterior, (ix) armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor e (x) outros créditos extraordinários e presumidos estabelecidos para casos específicos.

Ao estabelecer os valores que geraram direito de crédito para abatimento do débito apurado, o legislador apresentou um elenco exaustivo de "despesas" admissíveis no cálculo e os pagamentos de comissões não estão entre elas. Assim, por ausência de previsão legal para o aproveitamento desses valores como créditos a descontar pela apuração não-cumulativa das Contribuições, eles foram glosados pela fiscalização, por decorrência lógica, tanto para o cálculo do PIS quanto da Cofins devidos.

2.1.2.2. Lançamentos historiados como "COFINS sobre Serviços Advocatícios" e "PIS sobre Serviços Advocatícios".

Assim como para os pagamentos de comissões, também está vedado, por ausência de previsão legal, o creditamento de PIS e de Cofins sobre pagamento de serviços advocatícios, tal como já descortinado no item 2.1.2.1.

2.1.2.3. Lançamentos historiados como "COFINS sobre Despesas Aduaneiras/Acessoria" (sic), "PIS sobre Despesas Aduaneiras/Acessoria" (sic),

"COFINS sobre despesas com Armazenagem" e "PIS sobre Despesas com armazenagem".

Além das razões das glosas elencadas no item 2.1.2.1, é certo que as empresas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das Contribuições para o PIS e da Cofins não podem descontar créditos calculados em relação aos gastos com desembaraço aduaneiro, decorrentes de importação de mercadorias, por falta de amparo legal. Aliás, em 2012, a Receita Federal, por meio do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº

4, fixou o entendimento no sentido de que os serviços prestados por pessoa jurídica no curso do desembaraço aduaneiro não geram direito a crédito no cálculo das Contribuições para o PIS e da Cofins. As empresas que apuram as Contribuições pelo regime da não-cumulatividade não podem descontar créditos em relação a gastos relativos a honorários pagos às comissárias de despacho, armazenagem, desova, capatazia, entre outras despesas.

De se registrar, que, na planilha "DETALHAMENTO DE DESPESAS PARA CRÉDITO PIS/COFINS", às fls. 906/968, entregue, supostamente, para "atender" o item 1 do TIF nº 3-1507-5 (lançamentos de créditos de PIS a Recuperar), a coluna que aponta os valores referentes à Assessoria Empresarial se reporta a pagamentos, em sua maioria, a empresas de Despacho Aduaneiro e Assessoria de Empresas.

Portanto, mesmo não tendo a MULTIMEX esclarecido os lançamentos e apresentado a documentação que os comprovariam, não restam dúvidas de que tais créditos de despesas aduaneiras e de assessoria foram calculados sobre dispêndios que não os geram, razões que determinaram a glosa.

Quanto aos créditos calculados sobre despesas com armazenagem, em razão da falta de esclarecimento e documentos que os esclarecesse, tais valores também foram glosados.

2.1.2.4. Lançamentos historiados como "COFINS sobre Folhas de Pagamento" e "PIS sobre Folhas de Pagamento".

Novamente, a fiscalizada não esclareceu a que se referiam tais lançamentos ou apresentou documentação que os comprovasse. Pelas razões já discorridas no item 2.1.2.1 e, novamente, por falta de amparo legal, esses valores foram

glosados quando da verificação dos créditos na apuração das Contribuições pelo regime não-cumulativo.

2.1.2.5. Lançamentos historiados como "COFINS sobre Despesas de Viagem" e "PIS sobre Despesas de Viagem".

Todos os valores registrados na contabilidade da MULTIMEX nas contas PIS a RECUPERAR e COFINS a RECUPERAR (contas contábeis 1.11.08.0003 e 1.11.08.0004) historiados como PIS/COFINS "sobre Despesas de Viagem" foram desconsiderados no cômputo dos créditos a descontar sobre as Contribuições apuradas. Assim como nos tópicos acima descritos, a fiscalizada não esclareceu nem comprovou a que se referiam tais lançamentos de créditos (item 1 do TIF nº 3-1507-5). Ademais, o histórico de tais registros – "COFINS sobre Despesas com Viagens" – aponta para o aproveitamento indevido de crédito pelo regime não-cumulativo.

Destarte, em razão desses motivos e daqueles já discutidos no item 2.1.2.1, esses créditos foram glosados.

2.1.2.6. Lançamentos historiados como "COFINS Contabilidade" e "PIS Contabilidade".

Os registros desses valores também foram desconsiderados quando do cálculo das Contribuições pelas razões explanadas no item 2.1.2.1. A rigor, as despesas com os serviços contábeis se assemelham a pagamentos de comissões, honorários advocatícios e a assessoria aduaneira, todos sem previsão legal a possibilitar o creditamento de PIS e de Cofins.

É certo que a escrituração contábil faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, desde que comprovados por documentos hábeis (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 9º, § 1º). Os contribuintes devem proceder aos devidos lançamentos nos livros fiscais e contábeis dos fatos relativos às suas atividades econômicas, sempre alicerçados em documentos idôneos e hábeis, que devem ser entregues à fiscalização, quando requisitados.

Durante o procedimento fiscal, ao desatender às intimações que tinham por escopo avaliar as operações registradas, a MULTIMEX S.A. não cumpriu o ônus que lhe

cabia, tendo com isso impossibilitado o exame da efetividade, da regularidade e da conformidade legal das informações consignadas nas DACON e as registradas em sua escrita contábil transmitida ao SPED. O fato de a contribuinte ter incorrido em uma despesa não significa que ela possa utilizá-la no cálculo de créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins. Portanto, a não entrega da documentação que alicerçou os lançamentos contábeis impediu a verificação do escorreito aproveitamento de créditos.

Importante aclarar que todos os outros lançamentos contábeis de créditos das contas de PIS e de COFINS a Recuperar foram considerados pela fiscalização.

De se destacar que os créditos decorrentes das entradas de mercadorias importadas, cujo Relatório de DI foi entregue pela própria fiscalizada, foi verificado em apartado para que se pudesse separar os créditos das importações por conta própria e por encomenda, pois nas importações por conta e ordem de terceiro não há créditos a descontar das Contribuições.

Portanto, em referência à apuração dos créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins foram considerados os lançamentos registrados na contabilidade dos créditos vinculados à despesas (contas contábeis 1.11.08.0003 e 1.11.08.0004), à exceção daqueles sobre os quais a fiscalizada foi intimada a esclarecê-los e comprová-los, mas não o fez, conforme itens 2.1.2.1 a 2.1.2.6, cuja análise se aplica a todos os meses lançados, pois se referiam a lançamentos reiterados na contabilidade no curso de todo o ano de 2008, sobre os quais havia dúvidas quanto à legalidade de seu desconto. Esses valores estão individualizados nas "PLANILHAS DE APURAÇÃO DO PIS e DA COFINS", às fls. 2144 (arquivo digital anexado).

Demais, quanto aos créditos decorrentes das operações de importação, esses valores foram discriminados em separado para que a fiscalização pudesse verificar o aproveitamento de créditos somente das operações por encomenda e por conta própria. A planilha denominada "DEMONSTRATIVO DO PIS E DA COFINS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO E PASSÍVEIS DE CREDITAMENTO NO CÔMPUTO MENSAL DAS CONTRIBUIÇÕES – ABRIL/2008", constante do arquivo "DEMONSTRATIVO DE DI - MULTIMEX – 2008", às fls. 2144 (arquivo digital anexado), baseou-se nas DI informadas pela própria MULTIMEX. Apenas foram desconsiderados créditos das importações por conta e ordem de terceiros, informadas pela fiscalizada sobre a sigla "CO". Tais DI foram destacadas em vermelho, com esclarecimento da razão da glosa na coluna "OBSERVAÇÕES" e sobre elas não houve aproveitamento de créditos por força do determinado no art. 18 da Lei nº 10.865/2004.

3. Da verificação da Receita de Vendas e Revendas constantes da Base de Cálculo das Contribuições.

Assim como anteriormente discorrido, a fiscalizada também não atendeu às intimações no que concerne à base de cálculo das Contribuições.

Do exame da escrituração contábil da empresa, verificou-se que a base de cálculo das Contribuições para o PIS e da Cofins eram bem menores que a receita mensal escriturada. Nesse sentido, em 10/01/2013 (TIF nº 3-1507-5, itens 3 a 5) a contribuinte foi intimada a (i) esclarecer a razão da não tributação de parte da receita auferida nos meses 9 a 12/2008 e a apontar o registro desses valores na contabilidade da empresa, (ii) apresentar arquivo de Notas Fiscais de vendas/saída que não integraram a base de cálculo das contribuições nos meses 09 a 12/2008 e comprovar a regularidade da não tributação dessas vendas (o leiaute do arquivo de NF foi descrito), (iii) apresentar arquivo de Notas Fiscais de Entradas vinculadas às saídas não tributadas (ou isentas, alíquota zero etc)

das Contribuições para o PIS e da COFINS dos meses 9 a 12/2008 (o leiaute do arquivo de NF foi descrito) e a (iv) indicar os registros contábeis das saídas não tributadas pelo PIS e COFINS dos meses 9 a 12/2008.

Nenhum desses quesitos foi esclarecido ou comprovado (não tributação de parte das receitas de venda da empresa à fiscalização). Ante a não apresentação da documentação e esclarecimentos solicitados, em 05/02/2013 foi lavrado novo Termo de

Intimação (TIF nº 4-1507-5), e nele foi requerida Planilha em formato excel discriminando as Notas Fiscais de Saída de Mercadorias (TODAS do ano 2008) com as seguintes informações: nº da Nota Fiscal, data de emissão, CNPJ do Cliente, nome do Cliente, CFOP, descrição da operação, Valor da Mercadoria, Descrição da Mercadoria, Quantidade, Valor do Item, Valor da NF, Valor do PIS e Valor da Cofins.

A resposta, juntada às fls. 1240/1242, conforme descrito no tópico "1.2 INTIMAÇÕES", resumiu-se à entrega de partes dos Livros de Saídas de Mercadorias, em formato Excel. A manifestação da contribuinte não esclareceu a não tributação de parte das receitas de vendas de mercadorias, pois as saídas de mercadorias por remessas – que não caracterizam vendas – não estavam registradas nas contas de receita de venda de mercadoria da ECD. A corroborar essa constatação, o DRE anual da empresa, às fls. 1238/1239 (anexado à resposta à intimação/visualizado por um clipe), consigna uma receita de vendas de mercadorias no valor de R$ 180.730.224,23, que corresponde à integralidade das receitas de vendas de mercadoria escriturada na ECD, não abarcando, portanto, as simples remessas que não configuram receitas.

Mesmo após a constatação de que os arquivos entregues não serviam à apuração das Contribuições e nova intimação fiscal emitida (TIF nº 5-1507-5), a fiscalizada apenas entregou documento vinculando poucos registros de PI a Declarações de Importação (conta contábil PIS a Recuperar) – item 2 do TIF nº 3.1507-5. Várias chances foram concedidas para que esclarecesse a não tributação de parte de sua receita escriturada, mas optou por não o fazer.

Do exame dos dados contábeis da fiscalizada e dos demonstrativos sintéticos de apuração das contribuições apresentados, juntados às fls. 969/971, é patente que grande parte da receita escriturada não está inserida à base tributada pelas Contribuições.

Segundo o DRE anual apresentado pela MULTIMEX, juntado à fl. 1238/1239 (arquivo anexado), a receita operacional bruta no ano 2008 era de R$181.104.724,23 (cento e oitenta e um milhões, cento e quatro mil, setecentos e vinte e quatro reais e vinte e três centavos). Esse valor é correspondente à receita escriturada e transmitida ao SPED. Ocorre que nos demonstrativos de apuração das Contribuições entregues, referentes aos meses 10 a 12/2008 (fls.969/971), as bases de cálculo das Contribuições destoam, em muito, da receita mensal escriturada. Enquanto a receita de vendas da Matriz e da Filial (contas contábeis 3.11.01.0001 e 3.11.02.0001) nos meses 10, 11 e 12/2008 eram de R$ 19.416.337,18, R$ 15.864.098,47 e R$ 17.883.495,77, respectivamente, os Demonstrativos de Apuração entregues pela MULTIMEX apontavam R$ 10.404.599,38, R$9.496.594,46 e R$8.951.263,85, nesta ordem para os mesmos períodos.

As planilhas de NF de Saída entregues, juntadas à fl. 1240/1242 (arquivo digital anexado), de maneira alguma poderiam servir à apuração das Contribuições devidas em 2008. Se referem a partes dos Livros de Saídas da Matriz e Filial (RO): Não descrevem as mercadorias a que se referem as NF nem a todas as saídas de mercadorias. Por estas razões não foram utilizadas pela fiscalização.

Assim, a integralidade da receita de vendas registrada na contabilidade transmitida ao SPED em cotejo os valores de forma segregada, por CFOP (Código Fiscal de Operações e de Prestações), do Livro de saídas, foram adicionados à base de Cálculo das Contribuições. Não foi possível verificar qualquer tributação diferenciada em razão da falta de conhecimento específico das mercadorias vendidas, pois os arquivos de notas fiscais não as descreviam.

Contudo, foram aproveitadas as informações constantes dos Demonstrativos de Apuração das Contribuições dos meses 10 a 12/2008 entregues pela MULTIMEX e juntados à fls. 969/971, para a tributação às alíquotas diferenciadas do PIS e da Cofins.

A receita mensal de vendas de mercadorias e de Serviços da Matriz e da Filial foram verificadas pela fiscalização da seguinte forma:

***3.1. Contas contábeis 3.11.01.0001 (Vendas Mercadorias Matriz) e 3.11*.02.0001 (Vendas Mercadorias Filial) e 3.21.01.0001 (Receitas Serviços Matriz).**

3.1.1 . Conta contábil 3.11.01.0001 (Vendas Mercadorias Matriz)

Conforme se pode verificar dos registros constantes da conta de receita de vendas de mercadorias da matriz, nos meses 6, 8, 9, 10 e 11, a receita de venda foi escriturada como "RECEITA DE REVENDA", sem qualquer segregação por CFOP e nos meses 4, 5 e 12 houve segregação da receita de vendas por CFOP e "RECEITA DE REVENDA". A rigor, em ambos os casos, os valores registrados na ECD (conta contábil 3.11.01.0001), segregados ou não, foram integralmente tributados, conforme compilação dos valores no "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS – ABRIL A DEZ/2008", constante do arquivo "COMPARATIVO DE RECEITA FINAL –MULTIMEX", fls. 2144 (a base de cálculo em cada mês corresponde à soma das alíneas A-matriz, C-filial e F-diferenças totais do demonstrativo, deduzido o IPI).

Em razão das distorções encontradas entre as saídas de mercadorias em operações de vendas "normais" registradas no Livro de Saída de Mercadorias da Matriz e os registros constantes da conta Receita de Vendas Matriz da ECD, foi confeccionada planilha para evidenciar e segregar as parcelas das receitas adicionadas na base de cálculo, para demonstrar que não houve tributação das saídas de remessas de mercadorias, mas, somente as receitas de venda e revenda registradas na ECD.

É dizer: a base de cálculo é composta apenas pelas receitas de REVENDA (sem a descrição de CFOP na ECD e sem atendimento às intimações, que solicitaram o arquivo com a integralidade das saídas com indicação de todos os dados, inclusive CFOP, como já descrito) e das vendas sob os códigos CFOP 5102, 5123, 5202, 6102, 6108, 6117, 6119, 6123 e 6403.

3.1.2. Conta contábil 3.11.01.0002 (Vendas Mercadorias Filial)

Nesta conta, em todos os meses foram segregadas a receita de vendas por CFOP.

Ocorre que assim como nas Receitas de Vendas da Matriz, as receitas de Vendas da Filial também destoavam, ainda que em menor proporção, das saídas decorrentes de vendas registradas na cópia do Livro de Saídas da Filial (RO)

entregue.

No "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS – ABRIL A DEZ/2008", constante do arquivo "COMPARATIVO DE RECEITA FINAL – MULTIMEX" contém as saídas por vendas registradas no Livro de Saídas e as receitas segregadas por CFOP na ECD. A rigor, os valores de receita considerados pela fiscalização foram os registrados na ECD transmitida ao SPED pela MULTIMEX S.A. e autenticada pela Junta Comercial.

3.1.3 . Conta contábil 3.21.01.0001 (Receitas Serviços Matriz).

Os valores escriturados nesta conta contábil também foram considerados integralmente no cômputo das receitas tributadas pelas Contribuições.

3.2. Dos ajustes considerados nos meses 10, 11 e 12/2008.

Conforme Demonstrativos de Apuração das Contribuições entregues pela MULTIMEX, às fls. 969/971, parte da receita dos meses 10, 11 e 12 foi tributada a alíquotas diferenciadas de PIS e de COFINS.

De acordo com os referidos documentos, em 10/2008 e 11/2008, R$5.450,33 e R$ 31.174,47 da base de cálculo das Contribuições deveria ser tributada às alíquotas de 2,3% e de 10,8%; e, em 12/2008, R$2.196.373,01 deveria ser tributado às alíquotas de 2% e de 9,6% e R$2.576,53, a 2,3% e a 10,8%. Esses valores foram considerados no cálculo das Contribuições pelo regime não-cumulativo.

Todas as considerações acima expostas estão registradas na "PLANILHA DE APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E DA COFINS", às fls.2144.

4. INFRAÇÕES APURADAS

3.1. Não Recolhimento ou Recolhimento Insuficiente das Contribuições para o PIS e da Cofins.

Segundo restou demonstrado acima, a MULTIMEX S.A. se aproveitou indevidamente de valores como crédito das Contribuições não comprovados e sobre os quais não há previsão legal de utilização bem como não computou a integralidade das receitas por ela escrituradas na base de cálculo das Contribuições.

O "DEMONSTRATIVO DO PIS E DA COFINS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO E PASSÍVEIS DE CREDITAMENTO NO CÔMPUTO MENSAL DAS CONTRIBUIÇÕES – ABRIL/2008" e o "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS – ABRIL A DEZ/2008", colacionados à fl. 2144 (arquivos digitais anexos), descrevem de forma analítica, respectivamente, (i) as entradas de mercadorias importadas aproveitadas como créditos e as não aproveitadas e (ii) a integralidade das vendas tributadas que compuseram a base de cálculo das Contribuições. Os somatórios mensais dos valores considerados pela fiscalização estão informados na "PLANILHA DE APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E DA COFINS", arquivo também anexado à fl.2144.

Portanto, considerando os valores que deveriam ter sido recolhidos a título de PIS e de Cofins, mas não foram, a MULTIMEX S.A., por apurar as Contribuições pelo regime não-cumulativo, incorreu em infração ao disposto nos arts. 1º ao 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

A "PLANILHA DE APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E DA COFINS", com as alterações promovidas pela fiscalização, apontam os valores escorreitos mensais que deveriam ter sido recolhidos pela contribuinte (já deduzidos os pagamentos realizados sob os códigos de receita 6912 e 5856).

Os pagamentos dessas Contribuições verificados pela fiscalização e declarados em DCTF são os abaixo descritos, conforme extrato do Sistema SINAL e DCTF às fls. 1398/1403. Tais valores foram deduzidos quando do Lançamento de Ofício desses tributos.

VALORES PAGOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E DA COFINS			
TRIBUTO	**PA**	**DATA DA ARRECADAÇÃO**	**VALOR(R$)**
PIS NÃO-CUMULATIVO (6912)	04/2008	11/06/2008	2.587,16
	05/2008	16/09/2008	1.347,59
	06/2008	16/09/2008	2.368,57
	07/2008	16/09/2008	2.072,89
	08/2008	19/09/200S	13.326,40
COFINS NÃO-CUMULATIVA (5856)	04/2008	11/06/2008	11.916,62
	05/2008	16/09/2008	13.607,72
	06/2008	16/09/2008	10.909,75
	07/2008	16/09/2008	9.547,84
	08/2008	19/09/2008	61.382,57

3.2. Multa de Ofício de 75%

Sobre o PIS e a Cofins não pagos nem declarados foi exigida multa de 75%, consoante determinado pelo art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996.

3.3. Multa por atraso na transmissão de escrituração Contábil Digital ao Sistema Público de Escrituração Digital

Conforme determinado no art. 3º, I e II, da IN RFB nº 787/2007, com redação dada pela IN RFB nº 926/2009, estavam obrigadas à transmissão da ECD ao SPED, em

relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2008, as sociedades empresárias sujeitas a acompanhamento econômicotributário diferenciado, nos termos da Portaria RFB n º 11.211/2007.

Em 2008, a MULTIMEX estava sujeita ao acompanhamento diferenciado, conforme Notificação nº 0126/2008 – MACO/SAPAC/GAB/DRF/VIT/ES, de 25/01/2008, à fl. 1171, devidamente cientificada em 29/01/2008 (AR às fls.91/92).

Ocorre que, ainda que obrigada à transmissão da ECD, assim não procedeu.

De acordo com o art. 57, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, com a nova redação dada pela Lei nº 12.766, de 27 de dezembro de 2012, o sujeito passivo que, na última Declaração apresentada tenha apurado Lucro Real e deixa de apresentar, nos prazos fixados, a escrituração digital será intimado para apresentá-la e sujeitar-se-á à multa de R$1.500,00 (para empresa tributadas pelo Lucro Real) por mês-calendário ou fração de atraso.

A escrituração contábil digital referente aos fatos contábeis ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008 deveria ser transmitida até 30/06/2009 (IN RFB nº 787/2007, art. 5º, § 3º). Apenas em 19/12/2012, conforme extrato às fls.1405 (anexo), a MULTIMEX S.A. transmitiu a ECD ao SPED. Os 42 meses de atraso (07/2009 a 12/2012) impuseram a aplicação da multa prevista no art. 57 da MP nº 2.158-35/2001, que totaliza R$63.000,00 (sessenta e três mil reais).

4. CONCLUSÃO

Com base nas constatações mencionadas e nos demonstrativos citados, procedeu-se à lavratura dos seguintes autos de infração, formalizados em um único processo:

Autos de infração referentes às Contribuições para o PIS e da Cofins pelo não recolhimento e pelo recolhimento insuficiente destas Contribuições nos meses 04/2008 a 12/2008 e Auto de Infração de Multa Isolada pela transmissão em atraso da Escrituração Contábil Digital ao SPED. O valor integral do crédito tributário lançado é R$19.212.251,53 (dezenove milhões, duzentos e doze mil, duzentos e cinqüenta e um reais e treze centavos).”

Cientificada da exigência, a autuada apresentou impugnação, argumentando, em síntese, o seguinte:

É uma sociedade anônima, que se dedica à importação, distribuição e comércio de produtos.

Dessa forma, para a consecução de suas atividades, importa mercadorias para revendê-los no mercado interno, através da importação por conta e ordem de terceiros, por encomenda e por conta própria.

Foi realizada ação fiscal abrangendo o período de outubro de 2008, razão pela qual a Autoridade Fiscal requereu a apuração de toda a documentação pertinente a referida competência.

A Impugnante respondeu a intimação, contudo, em face de assalto e invasão em seu estabelecimento filial, oportunidade em que os seus Livros Diários e Razão de 2007 e 2008 foram furtados, requereu prazo de 120 dias para cumprir a integralidade da intimação, o que não foi concedido pelo Fisco.

Dessa forma, a fim de cooperar com a Receita Federal, em 11/12/2012, conseguiu entregar os extratos do razão analítico e do Livro diário impressos do periodo solicitado.

Posteriormente, a Impugnante ainda foi intimada para que, no prazo de 5 dias, transmitisse a ECD do ano-calendário 2008 para o ambiente SPED, bem como apresentase, no mesmo prazo, documentos e informações.

Em cumprimento ao termo de intimação, a Impugnante juntou o comprovante de transmissão da ECD ao SPED.

Em 29/04/2013, a Impugnante foi intimada do Termo de Verificação Fiscal Final (lançamento de ofício), com a consequente formalização do crédito tributário.

O Auto de Infração apontou falta de recolhimento das Contribuições ao PIS e à COFINS nos meses de 04/2008 à 12/2008, bem como, a falta de cumprimento de obrigação acessória.

A Autoridade Fiscal imputou ainda Multa Isolada pela transmissão em atraso da Escrituração Contábil Digital / SPED, conforme relatado acima.

Entretanto, não merece prosperar o auto de infração ora combatido, por isso requer:

a) Preliminarmente:

(i) A declaração de nulidade do Auto de Infração, em razão deste extrapolar os períodos e matéria de apuração do MPF;

(ii) Sendo diverso o entendimento, deve também ser nulificado o lançamento, por não estar revestido dos requisitos legais/constitucionais exigidos, ao glosar os créditos de PIS/COFINS da operação por conta e ordem de terceiros e não excluir da receita, e, em função disto, não permitir à Impugnante exercer, com segurança, o seu direito à ampla defesa;

(iii) Por fim, vencidas as preliminares acima relatadas, seja decretada a nulidade do Auto de Infração por evidente cerceamento de defesa do Impugnante em face do prazo ilegal de 5 (cinco) dias para a formulação e transmissão da ECD com ofensa ao art. 57, inc. II da MP 2158-35/01.

b) No mérito:

(i) Seja autorizado o aproveitamento dos créditos glosados indevidamente pela RFB, referentes à contribuição ao PIS e à COFINS, mais especificamente das despesas aduaneiras (nominada também como empresarial)/acessórias, que são inerentes ao objeto social da Impugnante e, também, em relação aos demais créditos (folha, viagens, contabilidade e jurídica), "alargamento" do conceito de insumos para fins de creditamento, para, assim, a Impugnante manter/aproveitar os créditos alvo do lançamento;

(ii) Caso não seja admitido o pedido acima, seja revisto o lançamento para o efeito de considerar como corretos os valores de créditos lançados nas planilhas em anexo (apuração PIS e COFINS - doc. 03, feita pela Impugnante), eis que elaborados com base na orientação fiscal.

(iii) Sejam excluídos, da base de cálculo das contribuições (PIS/COFINS),

os valores indevidamente incluídos pela Autoridade Fiscal, mais especificamente:

iii.a - Das importações por conta e ordem de terceiros, que não configuram receita. *Ad argumentandum*, sendo o diverso o entendimento, de que as operações realizadas pela Impugnante não configuram importação por conta e ordem de terceiros ou caso elas sejam descaracterizadas, qualquer que seja a razão, seja determinada a consignação (manutenção) dos créditos respectivos a essas operações, apurados e pagos pela Impugnante no ato do registro da declaração de importação, conferindo a essas operações, nesse caso, um só tratamento jurídicotributário, qual seja, o de “operações de compra e venda”;

iii.b - Do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS;

iii.c - Das subvenções (crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado de Rondônia), ou, sendo diverso o entendimento, que o PIS e COFINS incidam somente sobre o ICMS efetivamente recolhido, excluindo o restante da base de cálculo;

iii.d - Das mercadorias tributadas pelo ICMS substituição tributária;

iii.e - Do IPI da base de cálculo do PIS e da COFINS;

iii.f - Do faturamento/receita das mercadorias exportadas, bem como o reconhecimento do respectivo crédito do PIS e da COFINS das entradas, nos termos da lei.

(iv) Seja determinada a imediata desconstituição do arrolamento procedido sobre os referidos bens.

(v) Seja reconhecida a insubsistência de todo o crédito tributário lançado de ofício, uma vez que as planilhas de recálculo e de nova apuração feitas pelo contribuinte e apresentadas com a impugnação de acordo com os fatos geradores reais demonstram que não existem débitos efetivos e reais de PIS ou de COFINS a pagar.

Em 20/02/2014, por meio Resolução nº 330, esta 17ª Turma/DRJ/RJ converteu o julgamento em diligência, cujo teor se transcreve em parte:

"[...]

A interessada apresenta inúmeras alegações preliminares e de mérito, cabendo destacar as seguintes:

[...]

Sejam excluídos, da base de cálculo das contribuições (PIS/COFINS), os valores indevidamente incluídos pela Autoridade Fiscal, mais especificamente:

iii.a - Das importações por conta e ordem de terceiros, que não configuram receita. Ad argumentandum, sendo o diverso o entendimento, de que as operações realizadas pela Impugnante não configuram importação por conta e ordem de terceiros ou caso elas sejam descaracterizadas, qualquer que seja a razão, seja determinada a consignação (manutenção) dos créditos respectivos a essas operações, apurados e pagos pela Impugnante no ato do registro da declaração de importação, conferindo a essas operações, nesse caso, um só tratamento jurídico-tributário, qual seja, o de "operações de compra e venda";

[...]

iii.d – Do ICMS substituição tributária da base de cálculo do PIS e da COFINS;

iii.e - Do IPI da base de cálculo do PIS e da COFINS;

iii.f - Do faturamento/receita das mercadorias exportadas, bem como o reconhecimento do respectivo crédito do PIS e da COFINS das entradas, nos termos da lei.

Pelo menos em princípio, a legislação do PIS e da Cofins admite as exclusões acima listadas da receita bruta, para efeito de apuração de suas bases de cálculo.

Compulsando a peça de defesa, observo que a contribuinte elaborou demonstrativos (fls. 2.300/2.301) nos quais indica os valores que deveriam ter sido excluídos das bases de cálculo do PIS e da Cofins a tais títulos.

Nos Demonstrativos de Apuração do PIS e da Cofins, elaborados pela auditora fiscal, tais exclusões não foram discriminadas e, também não há qualquer informação sobre eventuais motivos que teriam levado a desconsideração destas.

Embora no Termo de Verificação Fiscal Final, tenha sido consignado que a receita foi obtida a partir da escrituração contábil digital transmitida ao SPED, não consegui, com os documentos constantes dos autos, confirmar os valores constantes dos demonstrativos elaborados pela fiscal.

A contribuinte, por sua vez, aduz que:

"[...] com a presente Impugnação, segue, em anexo, todos os contratos prévios entre a importadora e diversos adquirentes (doc. 06 - contratos de prestação de serviços) , efetuados na época, com as respectivas notas fiscais da prestação do serviço, para comprovar a existência da operação por conta e ordem de terceiros, bem como, os Atos Concessórios dos regimes especiais de importação (Fundap e Rondônia) da matriz e da filial (docs. 07 e 08 - Atos concessórios).

Também estão sendo juntadas (doc. 09), todas as Declarações de Importação, pré-fatura/faturas/lnvoice, Notas Fiscais de entrada e de saída, bem como as planilhas de cálculo que evidenciam a mercadoria de propriedade de terceiros.

Além do já relatado, através de uma simples análise de parte das DI's juntadas ao Processo Administrativo, pode-se comprovar a existências de operações por conta e

ordem de terceiros na base de cálculo do PIS e da COFINS, [...] [...] foi obrigada a fazer o ECD em apenas 5 dias, o que acarretou diversos equívocos na escrituração contábil e resultou em diversos pontos do presente Auto de Infração.

[...] em atenção ao princípio da verdade real e do lançamento sobre a efetiva ocorrência material do fato gerador sobre receitas/faturamento real, é absolutamente necessário que seja excluído do lançamento todas as receitas/faturamento inexistentes, lançados por erro na ECD/SPED e que não encontram realidade na escrita fiscal da Impugnante, conforme prova a planilhas de apuração:

Receitas de Vendas			
Mês	ECD	Auto de Infração (AI)	Escrita Fiscal(Real)
Abril	13.833.903,73	13.227.074,26	6.747.384,57
Maio	12.187.157,73	12.640.914,14	6.051.703,00
Junho	16.224.680,41	15.630.031,97	8.064.051,99
Julho	22.065.574,28	21.606.372,56	10.704.401,52
Agosto	21.462.929,53	20.706.613,24	11.991.683,22
Setembro	22.307.398,35	23.421.085,08	12.487.314,59
Outubro	19.416.337,18	18.995.961,83	10.768.725,46
Novembro	15.864.098,47	15.466.818,72	9.610.434,21
Dezembro	17.883.497,23	17.245.874,37	8.941.745,23

Diferenças - Receitas de Vendas			
	ECD x AI	ECD x Real	AI x Real
Abril	606.829,47	7.086.519,16	6.479.689,69
Maio	- 453.756,41	6.135.454,73	6.589.211,14
Junho	594.648,44	8.160.628,42	7.565.979,98
Julho	459.201,72	11.361.172,76	10.901.971,04
Agosto	756.316,29	9.471.246,31	8.714.930,02
Setembro	- 1.113.686,73	9.820.083,76	10.933.770,49
Outubro	420.375,35	8.647.611,72	8.227.236,37
Novembro	397.279,75	6.253.664,26	5.856.384,51
Dezembro	637.622,86	8.941.752,00	8.304.129,14

Para tanto a Impugnante fez nova composição e apuração de todo o PIS e a COFINS com base em sua escrita fiscal (ou seja, com base no seu faturamento e receitas reais), conforme apurado regularmente pela Impugnante na planilha acostada em anexo.

Das planilhas de apuração apresentadas em anexo e das planilhas citadas acima (planilha comparativa da ECD x Auto de Infração x Escrita Fiscal) pode-se observar, de plano, que o demonstrativo levantado pela RFB para a apuração e o lançamento dos tributos autuados encontram sérias divergências, eis que os valores apurados não conferem nem com a ECD (mesmo a ECD equivocada)

nem com a escrita fiscal da Impugnante, o que não tem qualquer sentido e por si só demandaria revisão dos valores autuados.[...]"

Em função de todo o exposto, e considerando que não se encontram reunidos nos autos os elementos necessários à solução do litígio, proponho o encaminhamento do presente processo à DRF/Vitória, para as seguintes providências:

1 - Diante das alegações da contribuinte, esclarecer se foram excluídos das bases de cálculo do PIS e da Cofins: o ICMSst, o IPI e as receitas de exportação; e se não foram, informar o motivo da não exclusão;

2 - Verificar a argumentação da impugnante no que diz respeito às importações por conta e ordem de terceiros, quanto à apuração da receita e o reconhecimento de eventuais créditos, levando-se em conta os contratos de prestação de serviços, as Declarações de Importação, pré-fatura/faturas/lnvoice, notas fiscais de entrada e de saída juntadas (docs. 06, 07, 08 e 09);

3 - Caso sejam parcialmente procedentes as alegações da contribuinte, elaborar, de forma pormenorizada, novos Demonstrativos de Apuração do PIS e da Cofins, considerando tais alegações, devendo todas as informações vir acompanhadas da documentação contábil/fiscal que as comprove.

4 - Dar ciência à interessada do resultado da diligência solicitada, podendo esta, no prazo de 30 (trinta) dias contado da data da ciência, apresentar aditamento à manifestação de inconformidade, em relação a fatos novos que venham a ocorrer em decorrência da diligência solicitada.

Os autos foram encaminhados à auditora fiscal que lavrou o auto de infração questionado, tendo ela elaborado o "Relatório de Diligência fiscal" de fls. 4.050/4.069 que se transcreve em parte:

"[...]

Já em preâmbulo, cumpre registrar que todos os documentos e provas que fundamentaram o lançamento do crédito tributário objeto destes autos foram juntados neste processo como será mais uma vez demonstrado. A integral identificação e localização destes elementos está perfeitamente descrita no Termo de Verificação Fiscal Final.

[...]

a MULTIMEX tem por comportamento habitual não prestar informações à Receita Federal por meio das Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) desde 2010 (AC), conforme DIPJs anexas, e também não apresenta a escorreita Escrituração Contábil Digital (ECD) desde 2011, pois as ECD transmitidas ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) se encontram praticamente zeradas, conforme livros diário e DRE anexados às fls. 4045/4049.

[...]

Alegar incorreções na ECD apenas em sede de impugnação, quando não será reiniciada a auditoria e a comprovação dos novos dados inseridos em relatórios e planilhas, não é procedimento aceitável.

[...]

Verifica-se, claramente, que a fiscalizada optou por não esclarecer ou comprovar o requerido no curso da auditoria fiscal e pretende superficialmente fazê-lo em sede de impugnação, momento em que não será reaberto o procedimento fiscal. A ECD NÃO É PROVA DESCARTÁVEL EM SEDE DE AUDITORIA FISCAL E MUITO MENOS EM SEDE DE IMPUGNAÇÃO. Se os recém alegados "erros" na ECD existiam, porque não foram informados no curso da fiscalização, momento em que poderiam ser verificados/comprovados. Aliás, de se destacar que, acerca de várias divergências entre a ECD e os Livros Fiscais Estaduais, a MULTIMEX foi instada a se manifestar e optou por silenciar-se. Além de não esclarecer os questionamentos requeridos em sede de auditoria fiscal, a fiscalizada NUNCA entregou a Planilha de Notas Fiscais (com as informações necessárias) reiteradamente exigida no curso da auditoria fiscal.

[...]

Por fim, ainda em cumprimento ao quesito número 1, tem-se a aclarar que o ICMS em substituição tributária não foi excluído das bases de cálculo das Contribuições porque os documentos de que dispunha a fiscalização no curso do procedimento fiscal eram insuficientes e não permitiram tal exclusão.

Destarte, consoante tudo o que já fora aquilatado no Termo de Verificação Fiscal Final, todas as "respostas/documentos" entregues pela contribuinte foram devidamente analisados e considerados para a apuração dos créditos. Apenas foi glosado o que não foi comprovado e/ou demonstrado ou cuja dedução não é permitida pela legislação do PIS e da COFINS. Quanto à apuração dos débitos das contribuições, todas as receitas computadas pela fiscalização foram verificadas nos livros contábeis e fiscais disponibilizados à fiscalização pela MULTIMEX, sem desprezar nenhum deles, sendo certo que as divergências encontradas entre os Livros Contábeis e Fiscais foram registradas e cientificadas à MULTIMEX no curso da auditoria, mas a fiscalizada optou por silenciar-se, quando lhe fora oportunizado se manifestar.

De causar espécie, em sede de impugnação, a empresa alegar erros de uma escrita contábil entregue por ela em 21/12/2012, após o início do procedimento fiscal, sobre a qual já estava regularmente INTIMADA/CIENTIFICADA de sua obrigatoriedade de entrega desde 29/01/2008, conforme docs. às fls. 90/92.

Ademais, de se indagar porque a contribuinte não alegou que sua escrita contábil estava incorreta ou era imprestável no curso da ação fiscal. Também NÃO HÁ FALAR em desconhecimento pela MULTIMEX das discrepâncias entre sua ECD e seus Livros de Saídas de Mercadorias, pois foi regularmente cientificada destas discrepâncias no curso da ação fiscal.

O item 3 da Diligência restou prejudicado e o item 4 se refere à ciência à MULTIMEX deste Relatório.

Destarte, cumprido o objeto da diligência requerida pela DRJ/RJI, após ciência deste Relatório pela MULTIMEX, propõe-se seja aguardado o prazo de 30 dias para manifestação da interessada e posteriormente encaminhados os autos à DRJ/RJI.

Uma vez que a diligência requerida não fora atendida a contento; por meio da Resolução nº 395, de 14/08/2014, esta 17a Turma da DRJ/RJ decidiu converter, novamente, o julgamento em diligência, para que DRF/Vitória, adotasse as seguintes providências:

1 - Verificar, diante dos novos elementos trazidos aos autos, se há valores que devem ser efetivamente excluídos das bases de cálculo do PIS e da Cofins, a título de: ICMSst, IPI e receitas de exportação 1.1 – em caso afirmativo, quantificar, mensalmente, os valores que devem ser excluídos;

1.2 – em caso negativo, informar, detalhadamente, o motivo da não exclusão;

2 - Verificar a argumentação da impugnante no que diz respeito às importações por conta e ordem de terceiros, quanto à apuração da receita e o reconhecimento de eventuais créditos, levando-se em conta os contratos de prestação de serviços, as Declarações de Importação, pré-fatura/faturas/lnvoice, notas fiscais de entrada e de saída juntadas (docs. 06, 07, 08 e 09);

3 - Caso sejam parcialmente procedentes as alegações da contribuinte, elaborar, de forma pormenorizada, novos Demonstrativos de Apuração do PIS e da Cofins, considerando tais alegações, devendo todas as informações vir acompanhadas da documentação contábil/fiscal que as comprove.

4 - Dar ciência à interessada do resultado da diligência solicitada, podendo esta, no prazo de 30 (trinta) dias contado da data da ciência, apresentar aditamento à manifestação de inconformidade, em relação a fatos novos que venham a ocorrer em decorrência da diligência solicitada.

O processo retornou à Delegacia de Julgamento, e do resultado da nova diligência cabe transcrever os seguinte trecho:

"[...]

***Quesito 1:** - DIANTE DOS **NOVOS ELEMENTOS** COLACIONADOS AOS AUTOS, VERIFICAR SE HÁ VALORES A SEREM EXCLUÍDOS DAS BASES DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES **A TÍTULO DE ICMS ST e RECEITAS DE EXPORTAÇÃO**.*

Em razão de estarem pouco legíveis as Notas Fiscais de Venda de Mercadorias Sujeitas ao Regime de Substituição Tributária, a fiscalização intimou a contribuinte a apresentar as Notas Fiscais Originais, conforme Termo de Intimação nº 1-2314, às fls. 4177/4178, e Aviso de Recebimento às fls. 4179/4182, nos seguintes termos:

3) Planilha eletrônica, em formato excel, discriminando as Notas Fiscais de VENDA de mercadorias sujeitas à SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA contendo as seguintes informações:

(a) *nº da Nota Fiscal,* ***(b)*** *data de emissão,* ***(c)*** *CNPJ do Cliente,* ***(d)*** *nome do Cliente,* ***(e)*** *CFOP,* ***(f)*** *descrição da operação,* ***(g)*** *Valor da Mercadoria,* ***(h) Descrição da Mercadoria****,* ***(i) NCM****,* ***(j)*** *Quantidade,* ***(k)*** *Valor do Item,* ***(l)*** *Valor da NF,* ***(m)*** *Valor do ICMS recolhido em Substituição Tributária,* ***(n) Alíquota do PIS, (o) Valor do PIS, (p) Alíquota da Cofins*** *e* ***(q) Valor da Cofins****.*

3-1) ***Apresentar as vias ORIGINAIS das Notas Fiscais de VENDA descritas em atendimento ao item 3.***

Ante o não atendimento da intimação fiscal, apenas alguns valores e informações puderam ser verificados, em razão da absoluta impossibilidade de leitura e compreensão de parte das cópias das notas fiscais das mercadorias sujeitas à substituição tributária que foram apresentadas na impugnação.

Quanto às Notas Fiscais de Venda de Mercadorias Sujeitas ao Regime de Substituição Tributária, especificamente juntadas às fls. 3802/3814, a fiscalização não conseguiu aferir seus valores porquanto as cópias estão ilegíveis. Embora na Planilha à fl. 3801 a impugnante tenha listado os alegados valores do ICMS ST referentes ***ao mês 09/2008****, a fiscalização* ***não pode visualizá-los nos documentos constantes dos autos****.*

Assim, a alegação não trouxe consigo prova hábil e idônea a confirmá-la, mesmo sendo oportunizado durante esta diligência fazê-lo, como já relatado.

Quanto às NF juntadas às fls. 3816/4021, ante o não atendimento da intimação fiscal, a fiscalização não conseguiu verificar a integralidade dos dados de várias delas, mas alguns valores do ICMS ST registrados nestas NF foram identificados com auxílio das Planilhas elaboradas pela fiscalizada. Quanto ao nº da NF, à data de emissão do documento e o valor do ICMS ST, eles foram obtidos, em parte dos casos, com o auxílio das Planilhas às fls. 3816, 3858, 3914, 3970.

Abaixo, foram listados os valores do ICMS ST que foram possíveis de ser visualizados pela fiscalização:

FOLHAS	Nº DA NF	DATA	ICMS ST (R$)
3818	4600 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3816)	01/12/2008 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3816)	271,01
3819	4611 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3816)	01/12/2008 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3816)	822,23
3824	4646 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3816)	03/12/2008 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3816)	1.009,46
3825	4648 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3816)	03/12/2008	850,57
3827	4652 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3816)	03/12/2008	846,50
3831	4657 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3816)	03/12/2008 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3816)	1.528,78
3837	4663 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3816)	03/12/2008	320,50
3839	4665 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3816)	03/12/2008	1.645,05
3842	4668 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3816)	03/12/2008	808,28

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 22/04/2015 por MONIQUE DOMINGOS, Assinado digitalmente em 22/04/2015 por

3844	4677 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3816)	03/12/2008	305,76
3850	4695 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3816)	04/12/2008	846,50
3852	4712 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3816)	04/12/2008	846,50
3853	4713 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3816)	04/12/2008 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3816)	1.168,69
3856	4767 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3816)	08/12/2008 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3816)	822,53
3857	4768 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3816)	09/12/2008	4.673,42
3859	4791 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3858)	09/12/2008	793,87
3860	4792 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3858)	09/12/2008	1.602,48
3861	4793 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3858)	09/12/2008 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3858)	173,83
3862	4809 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3858)	10/12/2008 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3858)	816,46
3864	4811 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3858)	10/12/2008	829,90
3867	4814 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3858)	10/12/2008	792,03
3868	4815 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3858)	10/12/2008	343,16
3870	4817 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3858)	10/12/2008	1.320,29
3871	4819 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3858)	10/12/2008	330,07
3872	4820 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3858)	10/12/2008	445,38
3873	4821 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3858)	10/12/2008	1.962,83
3874	4822 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3858)	10/12/2008	238,59
3875	4823 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3858)	10/12/2008	1.204,63
3876	4825 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3858)	10/12/2008	321,97
8383	4921	15/12/2008	625,10
3885	4923 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3858)	15/12/2008	2.089,16
3887	4924	15/12/2008	537,66
3895	4974 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3858)	17/12/2008 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3858)	2.112,39
3896	4975 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3858)	17/12/2008 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3858)	262,03
3897	4976 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3858)	17/12/2008	948,67
3899	4978	17/12/2008	124,52
3900	5003 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3858)	18/12/2008 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3858)	404,91
3901	5004 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3858)	18/12/2008 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3858)	2.009,57
3902	5005 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3858)	18/12/2008	2.813,34
3903	5018 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3858)	18/12/2008	156,56
3904	5059	19/12/2008	668,61
3906	5060	18/12/2008	620,27
3907	5061	19/12/2008	227,53
3908	5062	19/12/2008	1.082,24
3909	5063	19/12/2008	257,04
3911	5064	19/12/2008	3.318,05
3912	5065	19/12/2008	115,87
3913	5066	19/12/2008	424,47
3917	5069	19/12/2008	1.017,10
3918	5070	19/12/2008	2.613,85
3922	5072	19/12/2008	281,00
3924	5073	19/12/2008	921,56
3929	5075	19/12/2008	1.249,26
3927	5076	19/12/2008	275,22
3928	5077	19/12/2008	72,38
3929	5078	19/12/2008	807,04
3931	5080	19/12/2008	2.130,61
3934	5082	19/12/2008	517,75
3935	5083 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3914)	19/12/2008	164,99

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 22/04/2015 por MONIQUE DOMINGOS, Assinado digitalmente em 22/04/2015 por

3937	5085	19/12/2008	407,89
3938	5086	19/12/2008	101,86
3939	5087	19/12/2008	393,01
3940	5088	19/12/2008	362,11
3941	5089	19/12/2008	457,78
3944	5092	19/12/2008	384,82
3947	5093	19/12/2008	1.755,17
3949	5094	19/12/2008	1.527,80
3950	5095	19/12/2008	475,53
3954	5099	19/12/2008	129,70
3957	5101	19/12/2008	1.247,24
3958	5102	19/12/2008	956,65
3959	5103	19/12/2008	244,35
3961	5104	19/12/2008	1.181,89
3963	5106	19/12/2008	93,67
3965	5108	19/12/2008	306,27
3966	5109 (verificado com auxilio da Planilha à fl. 3914)	19/12/2008	3.696,70
3967	5110	19/12/2008	14.418,11
3969	5112	19/12/2008	9.592,04
3971	5113	19/12/2008	3.597,00
3972	5114	19/12/2008	6.408,55
3973	5118	19/12/2008	2.205,75
3975	5120	19/12/2008	514,57
3976	5121	19/12/2008	686,10
3977	5122	19/12/2009	149,98
3978	5123	19/12/2008	199,99
3979	5124	19/12/2008	242,85
3980	5125	19/12/2008	207,71
3981	5126	19/12/2008	1.011,90
3982	5127	19/12/2008	575,59
3983	5128	19/12/2008	173,80
3984	5129	19/12/2008	359,18
3985	5130	19/12/2008	590,15
3987	5132	19/12/2008	960,46
3988	5133	19/12/2008	741,29
3993	5138	19/12/2008	493,84
3994	5139	19/12/2008	566,14
3995	5140	19/12/2008	857,62
3996	5141	19/12/2008	1.200,67
3997	5142	19/12/2008	4.228,11
3998	5143	19/12/2008	770,83
3999	5144	19/12/2008	1.918,40
4000	5145	19/12/2008	4.354,32
4001	5146	19/12/2008	22,91
4002	5147	19/12/2008	31,13
4003	5148	19/12/2008	170,05
4004	5149	19/12/2008	54,58
4005	5150	19/12/2009	48,73
4006	5151	19/12/2008	201,37
4007	5152	19/12/2008	250,17

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 22/04/2015 por MONIQUE DOMINGOS, Assinado digitalmente em 22/04/2015 por

4008	5153	19/12/2008	1.156,25
4009	5154	19/12/2008	9.592,01
4010	5155	19/12/2009	1.372,19
4011	5156	19/12/2008	6.408,56
4012	5157	19/12/2008	1.715,24
4013	5158	19/12/2008	963,54
4014	5159	19/12/2008	1.927,08
4015	5160	19/12/2008	1.927,08
4016	5161	19/12/2008	8.781,61
4018	5163	19/12/2008	4.288,11
4019	5164	19/12/2008	5.340,47
4020	5165	19/12/2008	84,54
4021	5182	23/12/2008	548,85

** Os documentos em que o ICMS ST, referente ao mês 12/2008, está ilegível são os juntados às folhas não mencionadas na Planilha acima, entre o intervalo de páginas 3816 a 4021.*

A precariedade das cópias das NF de Vendas de Mercadorias Sujeitas ao Regime de Substituição Tributária juntadas aos autos e a recusa injustificada da apresentação dos documentos originais requeridos mediante Termo de Intimação Fiscal são razões para a (insegurança) insatisfação da fiscalização da aceitação destas cópias como elementos de prova, contudo, a convicção e o convencimento quanto a suficiência destes

documentos como prova da inserção destes valores (ICMS-ST) na base de cálculo tributada pela fiscalização compete à DRJ. Nesse sentir, apenas informa-se que a soma dos valores do ICMS ST enxergados (legíveis) pela fiscalização é de ***R$172.421,88 no mês 12/2008****.*

Das Alegadas Receitas de Exportação.

Quanto à alegação da tributação da receita de exportação, ante a falta de esclarecimentos e de entrega de documentos pela contribuinte, tanto no curso da ação fiscal quanto em sede de impugnação, a fiscalização tem a fazer os seguintes registros:

A impugnante pleiteia a exclusão da base de cálculo das Contribuições dos seguintes valores a título de receitas de exportação, conforme planilha anexada à impugnação:

Receitas de Exportação

Junho de 2008

Tipo	Estab.	CFOP	Descr CFOP	Valor Contábil	Base Cálculo	ICMS	Isentas n/Trib	Outras
Saídas	1	7102	Outras saídas de mercadorias não especificado anteriormente	178.514,02	-	-	-	178.514,02

Agosto de 2008

Tipo	Estab.	CFOP	Descr CFOP	Valor Contábil	Base Cálculo	ICMS	Isentas n/Trib	Outras
Saídas	1	7102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	107.476,00	-	-	-	107.476,00

Outubro de 2008

Tipo	Estab.	CFOP	Descr CFOP	Valor Contábil	Base Cálculo	ICMS	Isentas n/Trib	Outras
Saídas	1	7102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	79.189,06	-	-	-	79.189,06

Novembro de 2008

Tipo	Estab.	CFOP	Descr CFOP	Valor Contábil	Base Cálculo	ICMS	Isentas n/Trib	Outras
Saídas	1	7102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	509.955,88	-	-	-	509.955,88

<u>A interessada não juntou provas destes valores, apenas os alegou.</u>

Em consulta aos sistemas de informações de exportação da Receita Federal (DW Aduaneiro e Siscomex Exportação), o Valor da Mercadoria no Local de Embarque (VMLE), em reais, destoa em muito dos valores descritos pela interessada em sua planilha (Relatório às fls. 4221, documento eletrônico anexo). Assim estão registradas as exportações realizadas pela MULTIMEX entre 04 e 12/2008:

NOME IMPORTADOR ESTRANGEIRO	NUM DDE	NUM RE	DIA REGIS	DIA AVERB	DIA EMBQ	SUBSITUACAO ATUAL	VMLE DOLAR EXP	VMLE REAL EXP
MC STONES INC	20807625728	080976456001	26 jun 2008	17 jul 2008	12 jul 2008	Averbada Automatica	8.892	14.267,52
MC STONES INC	20809600579	081269647001	11 ago 2008	21 ago 2008	18 ago 2008	Averbada Automatica	7.011	11.107,90
MC STONES INC	20812183789	081632389001	09 out 2008	24 out 2008	21 out 2008	Averbada Automatica	8.089	17.701,59
MC STONES INC	20812903943	081670917001	28 out 2008	10 nov 2008	30 out 2008	Averbada Automatica	8.240	19.045,21
MC STONES INC	20813447089	081803459001	10 nov 2008	01 dez 2008	28 nov 2008	Averbada Automatica	27.039	58.384,27

Enquanto a contribuinte vindica exclusão da base de cálculo de ***R$178.514,02,*** *em* ***06/2008,*** *a título de receita de exportação, os Sistemas da Receita Federal apontam registro de exportação de* ***R$14.267,52*** *(DDE 20807625728)****. Nos dados do Siscomex, para esta exportação é apontada a NF 33239. Ocorre que não se tem notícia desta NF, inclusive não está registrada no "Livro" de Registro de Saídas de Mercadorias. A folha 56 do indigitado Livro termina com o registro da NF 33177, a folha 57 aponta os valores globais no mês 06/2008 e a folha 58 se inicia com a NF 33290. De se indagar onde estaria a sequência de Notas Fiscais 33178 a 33289 (112 Notas Fiscais sobre as quais não se tem registro no "Livro" que segundo a fiscalizada registra sua "real" receita de vendas), inclusive a NF 33239 que está registrada no Despacho de Exportação 20807625728. Abaixo estão colacionadas as imagens das páginas 56, 57 e 58 do "Livro" de Registro de Saídas da Matriz com a ausência de 112 NF e de tela do Siscomex Exportação que registra a NF informada na DDE 20807625728.***

[...]

De se consignar, mais uma vez, que esta ausência de NF é contumaz neste "Livro". E não poderia ser diferente ***ante a falta de 253 folhas****, conforme Relatório de Livros Fiscais da Matriz anteriormente evidenciado.*

[...]

*Para o período de **10/2008**, duas DDE estão registradas na Receita Federal, DDE 20812183789 e DDE 20812903943. Elas apontam exportações nos valores **R$17.701,59** e **R$19.045,21** (VMLE), respectivamente.*

*A primeira, amparada na NF 34105/M1. Mais uma vez, para demonstrar a precariedade dos registros fiscais de saídas entregue pela contribuinte, não se tem notícias da NF 34105/**M1**, apenas da NF 34105. No "Livro" de Saídas ela aponta o valor **R$25.782,72**, ocorre que nos Sistemas da Receita o VMLE da mercadoria exportada pela DDE 20812183789 é de **R$17.701,59.***

*Quanto à receita de exportação, cuja exclusão da base de cálculo é vindicada para o mês **08/2008**, enquanto a contribuinte alega **R$107.476,00 em vendas ao exterior**, os sistemas de informação da Receita Federal registram exportação de apenas **R$11.107,90** (VMLE). A DDE 20809600579 registra a exportação deste período com base na NF 33724.*

*De se consignar, mais uma vez, que esta ausência de NF é contumaz neste "Livro". E não poderia ser diferente **ante a falta de 253 folhas**, conforme Relatório de Livros Fiscais da Matriz anteriormente evidenciado.*

*Quanto à receita de exportação, cuja exclusão da base de cálculo é vindicada para o mês **08/2008**, enquanto a contribuinte alega **R$107.476,00 em vendas ao exterior**, os sistemas de informação da Receita Federal registram exportação de apenas **R$11.107,90** (VMLE). A DDE 20809600579 registra a exportação deste período com base na NF 33724.*

*Para o período de **10/2008**, duas DDE estão registradas na Receita Federal, DDE 20812183789 e DDE 20812903943. Elas apontam exportações nos valores **R$17.701,59** e **R$19.045,21** (VMLE), respectivamente.*

*A primeira, amparada na NF 34105/M1. Mais uma vez, para demonstrar a precariedade dos registros fiscais de saídas entregue pela contribuinte, não se tem notícias da NF 34105/**M1**, apenas da NF 34105. No "Livro" de Saídas ela aponta o valor **R$25.782,72**, ocorre que nos Sistemas da Receita o VMLE da mercadoria exportada pela DDE 20812183789 é de **R$17.701,59.***

*A segunda exportação do período, correspondente à DDE 20812903943, aponta a NF 34201. Ocorre que enquanto o valor desta NF informada no Livro de Saídas é **R$26.703,17**, pesquisa nos Sistemas de Informação da Receita registra **R$19.045,21** como VMLE desta exportação.*

Por fim, a DDE 20813447089 menciona três NF que amparam esta exportação.

*São elas, as **NF 34245, 34254 e 34272**. A teor do Livro de Saídas entregue, esses valores são **R$139.742,13, R$187.408,18** e **R$ 182.733,57**, nesta ordem. Ocorre que, embora a soma destas três NF seja **R$509.955,88** (valor pleiteado como receita de exportação do período), os registros desta exportação na Receita Federal revelam **R$58.384,27** a título de **VMLE**.*

*Destarte, ante a inconsistência dos valores informados, **mas não comprovados pela contribuinte**, a título de receita de exportação, **apenas é possível se ter certeza dos dados das vendas ao exterior registradas nos sistemas de exportação da Receita Federal**. Portanto, em razão da falta de provas dos números alegados pela impugnante, a fiscalização apurou os seguintes valores, a partir da extração de dados do DW Aduaneiro, que podem ser excluídos das bases de cálculo das Contribuições, caso assim entenda o julgador:*

PERÍODO DE APURAÇÃO	VALOR DA MERCADORIA (VMLE) EM R$
06/2008	14.267,52
08/2008	11.107,90
10/2008	36.746,80
11/2008	58.384,27

Quesito 2: VERIFICAR A ARGUMENTAÇÃO DA IMPUGNANTE NO QUE DIZ RESPEITO ÀS IMPORTAÇÕES POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS,

QUANTO À APURAÇÃO DA RECEITA E O RECONHECIMENTO DE EVENTUAIS CRÉDITOS.

A fiscalização não discute que tenha havido remessa por conta e ordem de terceiros pela contribuinte. Há vários documentos que comprovam tal ocorrência. Entretanto, a base de cálculo utilizada pela fiscalização foi a lançada pela empresa em sua contabilidade como receita de venda. Não há nos autos elementos probatórios de que os valores relativos a remessas de mercadorias por conta e ordem de terceiros tenham sido escriturados nas contas contábeis como vendas de mercadorias.

Cumpre registrar, mais uma vez, que, mesmo intimada no curso desta diligência a comprovar os alegados erros na escrituração contábil, a contribuinte nada comprovou, não tendo cumprindo seu ônus de provar o quanto alega.

A rigor, o que se depreende do exame dos documentos acostados às fls.

2471/2568 (Operações por Conta e Ordem de Terceiros da Matriz no mês 05/2008), às fls. 2569/2603 (Operações por Conta e Ordem de Terceiros da Matriz no mês 06/2008), às fls. 2604 a 2867 (Operações por Conta e Ordem de Terceiros da Matriz no mês 07/2008), às fls. 2869/2878 (Operações por Conta e Ordem de Terceiros da Matriz no mês 08/2008), às fls. 2879/2896 (Operações por Conta e Ordem de Terceiros da Matriz no mês 09/2008), às fls.

2897/3010 (Operações por Conta e Ordem de Terceiros da Matriz no mês 11/2008), às fls. 3011/3163 (Operações por Conta e Ordem de Terceiros da Matriz no mês 12/2008), às fls. 3164/3179 (Operações por Conta e Ordem de Terceiros da Filial RO no mês 06/2008), às fls. 3180/3194 (Operações por Conta e Ordem de Terceiros da Filial RO no mês 07/2008 – DOCUMENTOS POUCO LEGÍVEIS ou ILEGÍVEIS), às fls. 3195/3257 (Operações por Conta e Ordem de Terceiros da Filial RO no mês 08/2008 – DOCUMENTOS POUCO LEGÍVEIS ou ILEGÍVEIS), às fls. 3258/3326 (Operações por Conta e Ordem de Terceiros da Filial RO no mês 09/2008 – DOCUMENTOS POUCO LEGÍVEIS ou ILEGÍVEIS), às fls. 3327/3502 (Operações por Conta e Ordem de Terceiros da Filial RO no mês 10/2008 – DOCUMENTOS POUCO LEGÍVEIS ou ILEGÍVEIS), às fls. 3503/3665 (Operações por Conta e Ordem de Terceiros da Filial RO no mês 11/2008 –DOCUMENTOS POUCO LEGÍVEIS ou ILEGÍVEIS) e às fls. 3666/3735 (Operações por Conta e Ordem de Terceiros da Filial RO no mês 12/2008 – DOCUMENTOS POUCO LEGÍVEIS ou ILEGÍVEIS), ainda que alguns deles estejam pouco legíveis ou ilegíveis, ***é que as operações de remessa NÃO foram informadas como VENDAS****, mas como* ***"OUTRAS SAÍDAS – IMP. P/CTA E ORDEM DE TERC.".***

Quanto à assertiva da contribuinte "se o Fisco entende que os referidos valores não são passíveis de creditamento e glosa o crédito, não poderá, posteriormente, enquadrar os valores como receita e incluir na base de cálculo das Contribuições para fins de autuação.", reitera-se que os autos de infração ***não tributaram remessa de mercadorias por conta e ordem de terceiros, isto é, tais operações não compuseram a base de cálculo dos tributos lançados.*** *Ademais, igualmente, por não haver permissivo legal para o reconhecimento de crédito de PIS e de Cofins ao importador nas operações por conta ordem de terceiros, referidos valores não compuseram o cálculo dos créditos das contribuições, como já discutido no Termo de Verificação Fiscal Final.*

É dizer, o exame das provas dos autos, tanto as produzidas no curso da ação fiscal, quanto as trazidas aos autos na fase contenciosa ("docs. 03, 06, 07, 08 e 09 e outros"), não permite à fiscalização afirmar que as REMESSAS por conta e ordem de terceiro estejam inseridas na conta contábil de RECEITA DE VENDAS.

Nenhum dos documentos prova a alegação da contribuinte de que houve a tributação de remessas.

Quesito 3: CASO SEJAM PARCIALMENTE PROCEDENTES AS ALEGAÇÕES DA CONTRIBUINTE, ELABORAR, DE FORMA PORMENORIZADA NOVOS

DEMONSTRATIVOS DE APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS, CONSIDERANDO TAIS ALEGAÇÕES, DEVENDO TODAS AS INFORMAÇÕES VIR ACOMPANHADAS DA DOCUMENTAÇÃO CONTÁBIL/FISCAL QUE AS COMPROVE.

A fiscalização entende que este quesito é complementar ao item 2 e, nesse ponto, não há correções a serem feitas ou novos demonstrativos a serem elaborados.

PROVAS DE NOVOS FATOS

[...] ao examinar a nova listagem de Declarações de Importação acostadas aos autos, a fiscalização constatou que, apesar de a maior parte da listagem reprisar Declarações cujos créditos de PIS e de Cofins já foram considerados na apuração realizada, foram listadas novas DIs, não informadas no curso da ação fiscal.

Dentre estas, foram elencadas DIs nas seguintes situações, conforme extratos anexos às fls. 4183/4219:

(a) Declarações de Admissão em Entreposto Aduaneiro e que, portanto, não geram créditos das contribuições porquanto não se referem a mercadorias nacionalizadas (importadas definitivamente). São as DIs:

08/0573929-1, 08/0710656-3, 08/1746070-0, 08/1755715-0 e 08/1755857-2;

(b) Declarações de importação não desembaraçadas em 2008. É o caso das DIs:

08/0536973-7 (bloqueada e sem desembaraço até hoje), 08/1167065-6 (desembaraçada em 03/03/2009) e 08/1248148-2 (desembaraçada em 19/01/2010);

(c) Declaração de importação que se refere à devolução de mercadoria exportada. Não havendo incidência das contribuições para o PIS e da Cofins a venda de mercadorias para o exterior, não há falar em crédito decorrente da devolução destas mercadorias. Trata-se da DI 08/0722438-8;

(d) Declarações de Importação em que o PIS e a Cofins tiveram sua alíquota reduzida a zero ou não houve incidência das Contribuições ou situações de isenção. Não há crédito na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições. São as DIs: 08/0907359-0, 08/0915143-4, 08/1582299-0, 08/1630468-2.

Quanto às demais Declarações de Importação listadas e que não foram informadas no curso da ação fiscal, a fiscalização apurou valores que pode o julgador entender como prova de créditos para fins de Apuração das Contribuições. Assim, foi juntado novo Relatório de DIs à fl. 4220 (arquivo eletrônico). De se salientar, que em referência às novas Declarações de Importação, a contribuinte também não atendeu à Intimação Fiscal lavrada no curso desta diligência.

CONCLUSÃO:

Dos elementos trazidos aos autos que poderão alterar o lançamento pelo julgador, caso assim avalie, foram juntados novos demonstrativos às fls.

4222/4229 para constar informações que poderão ser objeto de alteração pelo julgador.

Em resumo, nos novos demonstrativos foram realizados os seguintes ajustes:

• Exclusão do ICMS ST da base de cálculo das Contribuições – R$172.421,88 no mês 12/2008;

• Exclusão de Receita de Exportação da Base de Cálculo das Contribuições - R$14.267,52, no mês 06/2008, R$11.107,90, no mês 08/2008, R$ 36.746,80, no mês 10/2008 e R$58.384,27, no mês 11/2008;

• Inclusão de Créditos de PIS e de Cofins decorrentes das importações das seguintes declarações de importação (só informadas na impugnação) :

0805256924, 0805168758, 0805199556, 0805912260, 0805912260, 0805912260, 0805912260, 0806306950, 0805913712, 0805914905, 0806516490, 0806614573, 0807117670, 0807117662, 0807118847, 0807450906, 0808744369, 0809187668,

0812904731, 0808796350, 0816200330, 0809048854, 0809048854, 0817447410, 0817420040, 0817513609, 0817624982, 0817624982, 0817679906, 0817660440, 0817751089, 0817415488, 0817626047, 0817626047, 0818037584, 0817636182, 0817466864, 0818472671, 0818471209, 0818475239, 0818027830, 0818188639, 0818560694, 0819078616, 0819554779, 0819398963, 0819398963, 0819638654, 0819765893, 0819765893, 0819625323, 0820069374, 0820069374, 0820069005, 0820069005, 0819880404, 0819880404, 0819849590, 0819849477, 0819849418, 0820399030, 0820376986, 0820376986, 0820376986, 0820060920, 0820060920 e 0820060920 (Documento Eletrônico às fls. 4220).

Após a realização de tais ajustes, casos sejam acolhidas as alegações da contribuinte pelo julgador, tem-se os seguintes valores de PIS e de Cofins a pagar:

PERÍODO DE APURAÇÃO	PIS A PAGAR	COFINS A PAGAR
Abril/2008	R$ 114.881,99	R$ 527.286,85
Maio/2008	R$ 124.439,45	R$ 565.649,49
Junho/2008	R$ 156.655,18	R$ 721.439,50
Julho/2008	R$ 229.261,43	R$ 1.055.870,27
Agosto/2008	R$ 208.616,98	R$ 960.782,31
Setembro/2008	R$ 182.098,59	R$ 835.218,69
Outubro/2008	R$ 165.832,47	R$ 790.090,16
Novembro/2008	R$ 48.434,14	R$ 213.239,28
Dezembro/2008	R$ 154.273,68	R$ 715.680,34

Cientificado do resultado da diligência, interessado manifestou-se nos seguintes termos:

A resposta da Fiscal (fls. 4237/4246), resumiu-se em dois pontos objetivos, ou seja, (i) impossibilidade de análise das Notas Fiscais de fls. 3802/3814, sob fundamento dos documentos estarem ilegíveis e (ii) parcial exame das Notas Fiscais de fls. 3816/4021 e, consequentemente, reconhecimento do ICMS-ST no valor de R$ 172.421,88 (12/2008).

Apreciando os fundamentos que levaram ao reconhecimento da possibilidade de exclusão das bases de cálculo do PIS e da COFINS, referente ao ICMS-ST, temos que, conforme afirmativa da própria Fiscal, este somente foi possível "com auxílio das planilhas elaboradas pela fiscalizada"(fl.4237).

De outra banda, em relação às Notas Fiscais de fls. 3802/3814, a mesma planilha feita pelo Contribuinte, já não serviu como parâmetro para apuração dos valores.

Resumindo, a planilha do Contribuinte somente serviu para aqueles casos onde as notas fiscais estavam totalmente legíveis, enquanto nas demais situações que existiam alguma dificuldade, o mesmo documento, utilizado como parâmetro, restou descartado como prova.

Ora, se a prova convém para firmar convencimento do Fisco das Notas Fiscais que entende como legíveis, logicamente, a mesma deverá ter valoração idêntica para aquelas notas que estão com alguma deficiência, até porque a planilha do Contribuinte foi instrumento de auxílio.

Ademais, deve ser levado em consideração que o Contribuinte apresentou as Notas Fiscais de forma física, sendo que, provavelmente, a ocorrência de sua digitalização para fins de processo eletrônico, pode ter afetado o seu conteúdo, fato não considerado na resposta dada pelo Fisco.

Fora isso, a comprovação dos valores referente ao ICMS-ST, também poderiam ser facilmente constatados através dos Livros de Apuração do ICMS juntados pelo Contribuinte, onde resta possível a verificação da existência das operações realizadas através da CFOP 6403.

E, ainda, praticamente a totalidade das operações da Notas Fiscais referese a venda de pneumáticos ou câmaras de ar, produtos reconhecidos contabilmente como sujeitos à substituição tributária.

Dessa forma, constata-se que o Fisco, frusta mais uma vez a decisão da DRFJ, pois possuía ao seu alcance outros meios à sua disposição para apurar os valores indevidamente incluídos na base de cálculo a título de ICMS-ST, porém, preferiu utilizar a via mais fácil para não reconhecer o pleito do Contribuinte.

Conforme visto, pairando dúvidas pelo Fisco quanto aos valores supostamente ilegíveis nas Notas Fiscais, este preferiu utilizar a dúvida em seu favor e, ato contínuo, não reconhecer tais valores.

Dessa forma, deveria, no mínimo, ser aplicado o artigo 112 do Código Tributário Nacional, tendo em vista a inexistência de perfeita convicção quanto a natureza ou circunstância material do fato, *in verbis*:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

(...)

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

A disposição legal contida no artigo 112 do CTN deve ser entendida como orientadora do aplicador da lei que, analisando a situação fática, deve respeitar os ditames contidos em tal dispositivo.

Sabe-se que tal norma resulta da influência do Direito Penal e tem fundamento na consciência de que, se por um lado o Estado deve se cercar de todos os meios para evitar a ocorrência de procedimentos que levem a sucumbir dos cofres públicos os tributos devidos, por outro a injustiça na punição deve ser repugnada, como ocorre no presente caso.

O Professor José Jayme de Macedo Oliveira, em sua obra "Código Tributário Nacional - Comentários, Doutrina e Jurisprudência", dissertou acerca do referido artigo 112 do CTN, veja-se:

"Art. 112 - Este artigo, fechando o Capítulo "Interpretação e Integração da Legislação Tributária", prescreve a interpretatio in bonam partem nas sendas do Direito Tributário, ou, em outros termos, manda aplicar o princípio "in dúbio pro reo", sempre que se instalar dúvida relativamente ao descrito nos quatro incisos. O principio da legalidade, Juntamente com o da tipicidade, vetores mestres da tributação, impõem que qualquer dúvida sobre o perfeito enquadramento do fato à norma, é de ser resolvida em favor do contribuinte."

Importante esclarecer que o artigo 112 do Código Tributário Nacional, embora trate da interpretação da lei punitiva, refere-se efetivamente à sua aplicação aos casos concretos.

Logo, para sua aplicação, necessário averiguar a existência de dúvida quanto aos atos praticados pelo contribuinte, suas características e a extensão de seus efeitos Para aplicação da norma referida, deve-se verificar, portanto, se as notas fiscais descritas como ilegíveis Pelo Fisco são inidôneas ou não.

Primeiramente, temos que está claro nos autos a existência das (i) Notas Fiscais com CFOP 6403 e destaque de ICMS-ST, (ii) Livros de Apuração do ICMS, (iii) SINTEGRA e (iv) a planilha elaborada pelo Contribuinte demonstrando os valores de ICMS-ST.

Por segundo, mesmo que parte das Notas Fiscais apresentadas pelo Contribuinte não tenham sido aceitas pelo Fisco, sob o fundamento de serem ilegíveis, por outro lado, temos que é lógico que as mesmas possuem valores de ICMS-ST, tanto é assim que, as que estariam legíveis e tiveram o auxílio da planilha da fiscalizada, serviram de base para reconhecimento e exclusão do ICMS-ST da base de cálculo das Contribuições (R$ 172.421,88).

Por estes fatores, somente após determinação e não tendo como fugir dos questionamentos da 17a Turma da DRJ/RJ, a Fisco forçosamente reconheceu-se a necessidade de exclusão do ICMS-ST.

Todavia, quanto as demais Notas Fiscais que diz serem ilegíveis, mas que na realidade possuem as mesmas condições de análise, pois possível sua revisão com as planilhas juntadas pelo Contribuinte e pelo Livro de Apuração de ICMS, o Fisco preferiu se olvidar destas provas e, ato contínuo, não reconhecer o direito a exclusão destas da base de cálculo das Contribuições, até o próprio romanceiro, também juntado, tinha todos os dados que o Fisco necessita para apurar o fato gerador.

Enfim, a Fisco utilizou-se de presunção para afirmar que as Notas Fiscais ilegíveis não condizem com as provas apresentadas pelo Contribuinte, enquanto, por outro lado, por existir dúvida quanto a veracidade destas, deveria ter aplicado o princípio do "in dúbio pro contribuinte" ao caso.

Ora, houve a utilização de presunção ao proceder a resposta ao referido quesito, que é refutada mansa e pacificamente pela doutrina e jurisprudência (inclusive administrativa), haja vista que o lançamento não pode ser calcado em elementos insuficientes e contraditórios, os quais não servem para constituir fato gerador de tributo, verbis:

" (...)

I - Inadmissível o lançamento ex oficio baseado em conjecturas de dúvida e suspeita. À míngua de elemento exato de prova, invalida a glosa da declaração e conseqüente lançamento suplementar. (...)

" É ilegítimo o Imposto de Renda arbitrado com base apenas em extratos bancários" " (...) Face à natureza da norma tributária, o contribuinte não pode ser apenado pelo fisco por alegações decorrentes de simples presunção (...)""IRPJ - Lançamento - O lançamento não deverá ser constituído quando forem insuficientes os elementos de comprovação da ocorrência do fato gerador. (...)"

"Quando o auto de infração, consubstanciando o lançamento de oficio, for inquestionavelmente lavrado com pobreza de dados sobre os fatos geradores do tributo, por se limitar a indicar, em suas demonstrações as parcelas mensais sonegadas, não retidas ou pagas a menor, deixando de fornecer sequer os levantamentos procedidos pelo autuante, a expressão das alíquotas consideradas e a menção as às disposições tributárias que, por capitularem as hipóteses de incidência do ISS, enquadram os infratores nas obrigações e sanções fiscais pela prática de fatos puníveis pela legislação especifica, jamais pode alicerçar obrigação tributária imposta ao contribuinte, porque nulo é o auto supra-referido."

Nesse panorama, diante dos argumentos expostos, entende o Contribuinte que, diante da dúvida quanto aos valores constantes nas notas fiscais consideradas ilegíveis, há que as mesmas serem acatadas conforme sua planilha apresentada, documentos juntados (NFs e Livros de Apuração de ICMS) e, ainda, pelo próprio reconhecimento da Fisco nos demais casos análogos onde entendeu estarem legíveis e reconheceu o ICMS-ST.

Dessa forma, deve prevalecer ao caso as provas e circunstâncias que levaram a Fisco a voltarem atrás e reconhecerem a existência de valores de ICMS-ST que deveriam ser excluídos da base de cálculos das Contribuições, ou seja, a totalidade dos valores apresentados na planilha pelo Contribuinte.

Portanto, diante da dúvida reconhecida pelo próprio Fisco, justo a aplicação do in dúbio pro contribuinte, ao invés de acatar a total presunção em desconsiderar as notas fiscais que entende como ilegíveis.

b) Receitas de Exportação No que tange às receitas de exportação, a Fisco relata que a informação juntada nas planilhas do Contribuinte, destoa das informações apuradas no sistema denominado SISCOMEX.

Ora, a Fisco cita no ponto como comparativo as planilhas, porém, conforme na impugnação apresentada pelo Contribuinte, este esclareceu que tal apuração se deu com base no Livro de Apuração do ICMS, veja-se trecho da impugnação:

"Outrossim, a comprovação da inclusão das receitas de exportação na base de cálculo das referidas contribuições pode ser facilmente constatadas através dos Livros de Apuração do ICMS juntados em anexo, demonstrando a existência de operações realizadas através da CFOP 71027."

Logo, a premissa utilizada, destoa do que consta nas manifestações do Contribuinte.

Ademais, mesmo inobservado que apuração se deu com base no Livro de Apuração do ICMS, apenas com base nas informações extraídas pelo Fisco do SISCOMEX, houve a certeza da necessidade de exclusão da base de cálculo das Contribuições a título de receitas de exportações, o valor de R$ 120.506,49.

Quesito 2: Verificar a argumentação da impugnante no que diz respeito às importações por conta e ordem de terceiros, quanto à apuração da receita e o reconhecimento de eventuais créditos.

Diante desse quesito, a Fisco apenas concluiu que "o exame das provas dos autos, tanto as produzidas no curso da ação fiscal, quanto as trazidas aos autos na fase contenciosa ("docs. 03, 06, 07, 08 e 09 e outros), não permite à Fisco afirmar que as REMESSAS por conta e ordem de terceiro estejam inseridas na conta contábil de RECEITA DE VENDAS."

Ora, a Fisco reconhece expressamente em sua resposta que "não discute que tenha havido remessa por conta e ordem de terceiro pela contribuinte". E, ainda, aduz que "há vários documentos que comprovam tal ocorrência".

Todavia, fechando os olhos para realidade fática, constrói seu entendimento pela impossibilidade de aceitar a existência da remessa, sob o simples fundamento de que "a base de cálculo utilizada pela Fisco foi lançada pela empresa em sua contabilidade como venda".

Ou seja, o Fisco sabe a realidade fática, expressa sua existência, mas afasta o seu reconhecimento, deixando de lado a verdade material e a ocorrência de erro de fato pela contabilidade do Contribuinte.

Fora isso, baseia seus argumentos apenas com apoio na análise do lançamento contábil feito no ECD, o qual, exaustivamente, o Contribuinte esclareceu a ocorrência de erro de fato.

Ademais, no referido quesito, era para ser levado em conta na resposta as seguintes provas "as planilhas elaboradas peia impugnante, os contratos de prestação de serviços, as Declarações de Importação, pré-fatura/faturas/lnvoices, notas fiscais de entrada e de saída juntadas e demais documentos".

No entanto, a Fisco não fez assim, pois diante de uma apreciação de sua resposta ao quesito, verifica-se que tais provas, em momento algum, foram consideradas ou rebatidas.

O Contribuinte já sabe que, parte das mercadorias escrituradas como remessa, foram registradas nas contas de receita como venda, o que ocasionou a inclusão de todas as referidas operações na base de cálculo das referidas contribuições.

Contudo, as operações não foram corretamente registradas como remessa, isso porque, no caso concreto, trata-se de importações realizadas por conta e ordem de terceiros. |

Além disso e, não analisado pelo Fisco, com a Impugnação, restou devidamente juntado todos os (i) contratos prévios entre a importadora e diversos adquirentes, efetuados na época, com as respectivas (ii) notas fiscais da prestação do serviço, para comprovar a existência da operação por conta e ordem de terceiros, bem como, os (iii) Atos Concessórios dos regimes especiais de importação (Fundap e Rondônia) da matriz e da filial.

E, ainda, também foram juntadas, todas as (i) Declarações de Importação, (ii) pré-fatura/faturas/lnvoice, Notas Fiscais de entrada e de saída, bem como as (iii) planilhas de cálculo que evidenciam a mercadoria de propriedade de terceiros.

Além do já relatado, através de uma simples análise de parte das DIs juntadas ao Processo Administrativo, pode-se comprovar a existências de operações por conta e ordem de terceiros na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Contudo, conforme já adiantado, embora tais provas tenham sido objeto do presente quesito, o Fisco restou inerte quanto à manifestação destes pontos, pois limitou-se a insistir que sua argumentação é baseada na informação lançada pelo Contribuinte em sua contabilidade como receita de venda.

Cabe ressaltar que o procedimento realizado pelo Contribuinte está totalmente de acordo com a legislação que regulamenta as importações por conta e ordem de terceiro, devendo ser consideradas como "remessas", independentemente do que consta nas Notas Fiscais, pois essas são emitidas apenas para fins de controle do benefício que concede o Estado do Espírito Santo, e, portanto, não configuram receitas ou faturamento.

É exatamente neste ponto que foi formulado o Auto de Infração, com a Receita Federal incluindo, indevidamente, importações por conta e ordem de terceiros, que não configuram receita, na base de cálculo da PIS e da COFINS.

Reafirmando: A questão foi demonstrada de forma clara e objetiva na defesa, quesitada para Fisco responder com base nas provas levantadas pelo Contribuinte, porém, a resposta apresentada passou longe.

Logo, a Fisco não provou a veracidade das informações/declarações, restando evidente que o auto de infração foi elaborado em cima de dados incorretos, o que acarreta a existência de erro de fato na origem do procedimento.

Enfim, faltou análise de provas e documentos para solidificar a autuação, em gritante afronta ao artigo 9º do Decreto n° 70.235/72 que assim determina:

Art. 9° A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Desta forma, não se pode falar em valores devidos, por omissão de documento fiscal e, tampouco, na medida em que, por meros indícios, constitui-se o crédito tributário.

Em realidade, deveria o Fisco, respondendo o quesito formulado, ter comprovado a existência das infrações de forma objetiva e rebatendo as provas descritas no questionamento formulado, porém, não o fez.

Para finalizar, porque não agiu da mesma forma que fez com quando da apuração da receita de exportação, buscando os dados no SISCOMEX?

Assim sendo, mantem-se o entendimento pela necessidade de declaração de nulidade do lançamento.

4) CONCLUSÃO

Enfim, é entendimento do Contribuinte que o relatório apresentado pela Autoridade Fiscal não focou nos questionamento propostos por Vossas Senhorias.

Se, ao invés de insistir nos termos da autuação, tivesse focado em reparar os erros cometidos no procedimento, poderia evitar até que a presente autuação fosse anulada.

Portanto, inegavelmente a Fisco laborou em erro ao lavrar o MPF com os equívocos acima apontados.

Tais erros conduzem, inevitavelmente, a conclusão de que o Auto de Infração é imprestável e, consequentemente, nula a cobrança tentada pelo Fisco Federal. Não há como renovar a cobrança, uma vez que o lançamento tributário ocorreu de forme viciada. É o que se percebe através do excerto abaixo:

DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. AUTO DE LANÇAMENTO. REQUISITOS FORMAIS. NULIDADE DE OFÍCIO. ART. 142 DO CTN. Revela-se nulo e imprestável, para fins de cobrança, por não atender aos requisitos do art. 142 do CTN, o Auto de Lançamento (ou equivalente) de crédito tributário (no caso, ISS)

que não descreve os fatos e fundamentos jurídicos que o motivaram: atividade tributável exercida (fato gerador) e sua previsão na lei e na lista de serviços própria, enquadramento legal da infração, etc. É nulidade que, por não ter sido arguida pelo autuado, se decreta de oficio, por não permitir ao julgador o exame da legalidade da exigência fiscal DERAM PROVIMENTO AO APELO.

UNÂNIME. (Apelação Cível N° 70012119897, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Roque Joaquim Volkweiss, Julgado em 21/09/2005)

Gize-se que o art. 142, do CTN, citado e grifado no precedente acima, dentre outros requisitos lançados a respeito da correta constituição do crédito tributário por parte da autoridade administrativa, determina o correto cálculo do montante do tributo devido, o que, indubitavelmente, não foi feito pela Receita Federal.

Logo, o entendimento do Fiscal laborou em evidente equívoco e, via de consequência, em prejuízo ao Contribuinte, tendo em vista que basta a correta análise dos fatos narrados e documentos juntados, para se perceber que o melhor direito milita em prol desta. , Assim, o auto de infração surge insubsistente, frente ao cristalino erro perpetrado pela autoridade fiscal.

Além disso, a respeito da presunção de legitimidade dos atos administrativos, cumpre informar que, sabidamente, tal presunção é *juris tatum*, ou seja, admite prova contrária, que é, justamente, como procedeu o Contribuinte no caso.

Na espécie, o Fisco deveria, nessa oportunidade que foi concedida pela Turma Julgadora, proceder a revisão do lançamento e ter o bom senso de que a autuação foi baseada em erro, porém, não procedeu dessa forma!

É evidente que o quadro fático desenhado é incomum, contudo, a baixa do processo em diligenciar seria o momento ideal para proceder a análise de novos quesitos com base na verdade material, conforme sustentado acima.

Ora, não pode a administração pública querer jogar a culpa pelo erro grosseiro do Fisco sobre o contribuinte, pois não é dele a responsabilidade pela feitura do Auto de Infração.

Nessa linha, a Autoridade Fiscal deveria debruçar-se apenas sobre os fatos verídicos e comprovados, bem como sobre o direito que lhe assiste, evitando tergiversar e insinuar, como acabou agindo.

Não se pode ignorar, por essas razões, os vícios que maculam a presente autuação em questão, devendo ser declarada de ofício a nulidade da mesma, em atendimento às regras antes reproduzidas.

5) REQUERIMENTO

Isso posto, com a finalidade de evitar tautologia, a presente manifestação reporta-se a todos os termos de sua Impugnação e da manifestação anterior, salientando de novo que o Relatório de Diligência Fiscal não vence a matéria ventilada, razão pela qual deve ser decretado nulo o Auto de Infração que compõe o PAF n° 15586.720.288/2013-07.

Em caráter sucessivo, requer que seja novamente baixado em diligência o processo, para que autoridade lançadora, enfim, apure devidamente os questionamentos, lançando eventual crédito na forma da lei."

A decisão recorrida julgou procedente em parte a Impugnação e apresenta a seguinte ementa:

"**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2008

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. EFEITOS PRECLUSIVOS.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada na impugnação, operando-se em relação a ela os efeitos preclusivos previstos nas normas do processo administrativo fiscal. Neste caso, os autos deverão ser apartados e os valores encaminhados para a imediata cobrança da parte não contestada, a teor do art. 17, c/c o § 1º do art. 21, ambos do Decreto nº 70.235/72.

MANDADO PROCEDIMENTO FISCAL COMPLEMENTAR. MPF-C. CIÊNCIA DO SUJEITO PASSIVO.

A execução do procedimento fiscal foi efetivada nos termos do consignado no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e Mandados de Procedimento Fiscal Complementares - MPF-C, tendo a contribuinte tomado ciência de todos os elementos de que necessitava para elaborar suas contra-razões de mérito, ficando de todo afastada a hipóteses de nulidade do procedimento fiscal.

Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, nem dos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem.

DILIGÊNCIA. DESNECESSÁRIA. INDEFERIMENTO

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2008

COFINS NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. NÃO-COMPROVAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A não-comprovação dos créditos, referentes a Cofins não-cumulativa implica o lançamento de ofício da contribuição indevidamente descontada no período em questão.

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO.

Incabível a exclusão do valor devido a título de ICMS da base de cálculo da COFINS e do PIS, pois esse valor é parte integrante do preço das mercadorias e dos serviços prestados, exceto quando referido imposto é cobrado pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. SUBVENÇÃO. INCIDÊNCIA.

A contribuição para a Cofins incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Para efeito de apuração da base de cálculo da Cofins, o valor correspondente ao ICMS cobrado pelo vendedor dos bens na condição de substituto tributário não integra a receita bruta da pessoa jurídica.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2008

PIS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. NÃO-COMPROVAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A não-comprovação dos créditos, referentes ao PIS não-cumulativo implica o lançamento de ofício da contribuição indevidamente descontada no período em questão.

BASE DE CÁLCULO - IMPORTAÇÕES POR ORDEM DE TERCEIROS.

A partir do período de apuração 08/2001, a receita bruta para fins de incidência do PIS e da COFINS dos estabelecimentos importadores passou a ser o valor dos serviços prestados ao adquirente, desde que obedecidos, cumulativamente, os requisitos previstos em norma infra-legal.

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO.

Incabível a exclusão do valor devido a título de ICMS da base de cálculo da COFINS e do PIS, pois esse valor é parte integrante do preço das mercadorias e dos serviços prestados, exceto quando referido imposto é cobrado pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. SUBVENÇÃO. INCIDÊNCIA.

A contribuição para a Cofins incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Para efeito de apuração da base de cálculo da Cofins, o valor correspondente ao ICMS cobrado pelo vendedor dos bens na condição de substituto tributário não integra a receita bruta da pessoa jurídica.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte"

O recurso voluntário foi interposto de forma hábil e tempestiva, contendo, em breve síntese, que:

(i) a decisão recorrida incorre em erro quando analisa o conteúdo abrangido Mandado de Procedimento Fiscal em sua integralidade, sem se ater às posteriores inclusões realizadas durante o processo fiscalizatório;

(ii) o ato administrativo que instaurou o procedimento fiscal visava reanalisar os documentos e fatos pertinentes somente à competência de 12/2008, sendo, as demais, incluídas posteriormente;

(iii) a decisão também deixou de considerar os exíguos prazos que a Fiscalização impôs para a apresentação de documentação complementar em razão do adendo ao MPF, acrescido apenas um dia antes de findo o prazo (de 05 dias) para apresentação dos documentos inicialmente solicitados (competência de 12/2008);

(iv) a Administração Pública, quando se depara com um ato seu contrário ao ordenamento jurídico, tem o dever de declarar a sua anulação (Súmula 473 do STF);

(v) o agente fiscal informou um período, ao instaurar o Procedimento Fiscal, e, depois, sem sequer dar devidamente ciência a Recorrente, e um dia útil antes de formalizar o lançamento, estendeu o período alvo do MPF;

(vi) no tocante à inclusão das Multas (MULDI), o procedimento também foi equivocado, eis que suas inclusões se deram no momento da formalização do lançamento;

(vii) foi intimada do Auto de Infração em 29/04/2013, sendo que a inclusão dos períodos de 04/2008 à 09/008 e 11/2008 à 12/2008 foi procedida um dia útil antes da intimação do Auto de Infração, impossibilitando qualquer tipo de manifestação;

(viii) a inclusão do MULDI, pelos períodos de 07/2009 a 12/2012, no MPF se deram no dia da formalização do lançamento;

(ix) para incluir períodos diversos àqueles que foram objeto do MPF, o Auditor Fiscal deverá indicar previamente esses períodos, sob pena de nulidade da autuação, salvo se houver a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal Extensivo, o que no caso ocorreu praticamente no ato da lavratura do auto;

(x) tal alteração sem comunicação eficiente ao contribuinte, e previamente ao exercício da fiscalização, ofende o devido processo legal administrativo e os ditames previstos na Lei 9.784/99;

(xi) no momento do Mandado de Procedimento Fiscal, a Recorrente estava sendo "investigada" apenas com relação ao período de outubro de 2008, porém, numa manobra do Fisco que aditou intempestivamente o MPF, foi autuada sobre todo o ano de 2008, com inclusão das multas (MULDI - obrigação acessória) dos anos posteriores;

(xii) todo o procedimento de fiscalização é viciado e o auto de infração, documento nulo;

(xiii) o lançamento incidiu em um *vício formal*, que acarreta sua nulidade, pois não apontou, previamente, a quais períodos e obrigações estariam se referindo, tampouco, emitiu um Mandado de Procedimento Fiscal Extensivo corretamente;

(xiv) a decisão recorrida consigna que a autuação foi realizada com base na escrituração por si apontada**,** que tomou importações por conta e ordem como receita, ensejando a glosa dos créditos tomados;

(xv) mesmo afirmando que a glosa desses créditos é correta, o que na prática serve para afirmar que os valores não são oriundos de receita própria, mas de importação por conta e ordem, não determinou o expurgo da monta como receita própria para a base do PIS e da COFINS;

(xvi) há uma carência coerência lógica na decisão, ao afirmar que os valores indicados na escrituração, como receitas próprias, sejam aptos para compor a base de incidência das contribuições mas não para assegurar os créditos tomados nas aquisições internacionais próprias;

(xvii) conforme afirma o Auditor Fiscal da Receita, para aferir os valores pagos a título de PIS e de COFINS nas importações, houve a glosa dos créditos das importações por conta e ordem de terceiros, em razão de o aproveitamento ser do real adquirente da mercadoria, nos exatos termos do art. 18 da Lei 10.865/2004;

(xviii) assim, foi mantida somente a analise dos créditos sobre as importações por encomenda e por conta própria, pela possibilidade de gerar créditos de PIS e da COFINS não cumulativos;

(xix) em razão da glosa dos créditos das operações por conta e ordem de terceiros, deveria, também, a RFB excluí-los da receita da Recorrente**,** para fins da apuração dos valores devidos na autuação;

(xx) se o Fisco entende-se que os referidos valores não são passiveis de creditamento e glosa o crédito, não poderá, posteriormente, enquadrar os valores como receita e incluir na base de cálculo das Contribuições para fins da autuação;

(xxi) como não foram descontados os valores da glosa no momento da autuação, para fins de apuração do PIS e da COFINS devidos, tais vícios apontados nulificam esse auto de infração por inteiro, pois restou claro que não atendeu aos requisitos legais exigidos, eis que a quantia devida estava equivocada;

(xxii) a contradição do Fisco, ao adotar para o mesmo fato (Importação por conta e ordem, facilmente apurada pelas CFOP de remessa) duas medidas distintas (glosa crédito e inclui receita desta remessa como tributável), não permite vislumbrar com segurança a forma como o débito foi formado e, bem assim, impugná-lo com segurança;

(xxiii) tal situação implica na retirada do seu direito de, inclusive, a oportunidade de, concordando com a fundamentação, recolher às obrigações exigidas (vai pagar e não terá crédito!);

(xxiv) a Autoridade Fiscal glosou os créditos de PIS/COFINS da operação por conta e ordem de terceiros e não excluiu receitas**,** o que poderia ter sido apurado através da documentação solicitada pelo Fisco Estadual;

(xxv) conforme o Termo de Inicio de Intimação Fiscal nº 2-1507-5, a **Recorrente** foi intimada (tis. 83) para que, no prazo **máximo de 5 dias,** transmitisse a **ECD do ano-calendário 2008 para o ambiente SPED;**

(xxvi) foi obrigada a fazer o ECD em apenas 5 dias, o que acarretou diversos equívocos na escrituração contábil e resultou em diversos pontos do Auto de Infração;

(xxvii) o artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, impede que a Autoridade Fiscal conceda prazo inferior a 45 (quarenta e cinco dias)para que o Contribuinte, que deixou de apresentar a escrituração digital nos prazos fixados, regularize sua situação;

(xxviii) deveria o fisco, conhecedor da situação da Recorrente, bem como da complexidade envolvida na formulação do documento solicitado, **fornecer, forte no principio da razoabilidade, prazo mais extenso(e não prazo menor do que aquele já estabelecido em lei) para a Recorrente formular e apresentar a ECO, de forma que não acarretasse erros em sua confecção, em privilégio, ainda, ao princípio da verdade real;**

(xxix) necessária à decretação de nulidade do presente Auto de Infração, pois a concessão do prazo de 5 dias para a apresentação da ECO, pois afronta a razoabilidade, perfectibilizada com as alterações da Lei 12.766/2012, caracterizando evidente cerceamento de defesa;

(xxx) o acórdão recorrido toma por válidas as Instruções normativas que restringem o conceito de insumos, desconsiderando as limitações postas pela Constituição (legalidade estrita) e ao real conceito de *insumo*, do qual cabe ao Executivo a faculdade de alterar o que de fato é (art. 110 do CTN);

(xxxi) foram glosados créditos sobre a (a) a folha de pagamento, (b)serviços advocatícios, (c) despesas com viagem e (d) despesas aduaneiras/assessoria empresarial;

(xxxii) a interpretação fiscal tem base, fundamentalmente, nas Instruções Normativas nºs. 247/02 e 404/04, que regulamentaram as contribuições no âmbito da RFB, restringindo a definição de insumos;

(xxxiii) que tem direito ao crédito sobre despesas aduaneiras, pois para a consecução de suas atividades, importa mercadorias para revendê-las, ou repassá-las, no mercado interno, através da importação por conta e ordem de terceiros, por encomenda e por conta própria, ou seja, **os gastos com despesas aduaneiras estão estritamente ligadas à sua operação;**

(xxxiv) os gastos com o desembaraço aduaneiro configuram custo de aquisição e em decorrência do regime não cumulativo da contribuição ao PIS e a COFINS geram este crédito a favor do contribuinte;

(xxxv) são ilegais as Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004 e que possui o direito ao creditamento do PIS e da COFINS não-cumulativo sobre folha de salário, viagens, contabilidade e jurídica;

(xxxvi) o conceito de insumos, para fins de apropriação de créditos do PIS e da COFINS, recolhidos na sistemática não-cumulativa, abrange todos os gastos gerais da pessoa jurídica necessários para a produção dos bens ou prestação de serviços;

(xxxvii) é indevida a inclusão das operações por conta e ordem de terceiros na base de cálculo das contribuições;

(xxxviii) conforme trecho do Acórdão emitido, parte das mercadorias, **escrituradas como remessa,** foram registradas nas contas de **receita como venda,** o que ocasionou a inclusão de todas as referidas operações na base de cálculo das referidas contribuições;

(xxxix) ocorre que, as operações não foram corretamente registradas como remessa, isso porque, no caso concreto, trata-se de importações realizadas por conta e ordem de terceiros;

(xl) no caso, verifica-se a existência de duas operações: a primeira, na importação (e nacionalização) das mercadorias, e outro, na saída/remessa destas para o local onde se encontra o adquirente da mercadoria;

(xli) na segunda operação - a remessa das mercadorias ao Estado do adquirente - não configura receita para fins de apuração das Contribuições ao PIS e à COFINS, pois se trata apenas do encaminhamento da mercadoria importada para o adquirente;

(xlii) somente no que tange as operações por conta e ordem de terceiros, verificamos a inclusão em excesso, na base de calculo do PIS e da COFINS, de R$ 89.440.557,77;

(xliii) o procedimento realizado está totalmente de acordo com a legislação que regulamenta as importações por conta e ordem de terceiro, devendo ser consideradas como "remessas", independentemente do que consta nas Notas Fiscais, pois essas são emitidas apenas para fins de controle do benefício que concede o Estado do Espírito Santo, e, portanto, não configuram receitas ou faturamento;

(xliv) ao manter a cobrança das Contribuições da Empresa Importadora, **a Receita Federal estará recolhendo, sobre a mesma cadeia de importação, o PIS e à COFINS em duplicidade;**

(xlv) as contribuições em comento serão cobradas sobre **os serviços prestados** pelo Importador, no primeiro momento, e, posteriormente, sobre a receita auferida pelo adquirente**,** conforme o artigo 12 da Instrução Normativa nº 247/2002;

(xlvi) já houve a incidência do PIS e da COFINS sobre a receita auferida pela adquirente da mercadoria, dessa forma, se locupleta a Receita Federal ao comprar, sobre uma única importação, o valor total da Importação, em verdadeira afronta o Principio do não confisco;

(xlvii) se por qualquer razão as "operações por conta e ordem" de terceiros praticadas forem descaracterizadas para "operações por conta própria", então a elas deve ser dado um regime jurídico único relativo aos tributos do PIS e da COFINS, ou seja, com a exclusão do crédito na entrada e do débito na saída (exclusão da base de cálculo desses tributos) ou, então, admitindo-se o crédito na entrada e computando-se o respectivo débito na saída;

(xlviii) deve ser excluído o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS;

(xlix) que o Supremo Tribunal Federal vem sinalizando pela inconstitucionalidade da inclusão do valor do ICMS na base de cálculo da COFINS;

(l) a cobrança do ICMS na base de cálculo das contribuições afronta diversos dispositivos constitucionais;

(li) no caso concreto, conforme os demonstrativos de apuração de PIS e da COFINS, para o período autuado, verificamos um excesso na base de cálculo, em razão da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS de R$ 7.957.642,56, o que, evidentemente, onera o levantamento dos valores;

(lii) é indevida inclusão dos créditos presumidos de ICMS concedidos pelo regime especial de importação do estado de Rondônia na base de cálculo das Contribuições - Subvenções de investimento;

(liii) as importações realizadas pela filial de Rondônia, que resultam em quase 50% das operações do período autuado, possuem Regime Especial de Tributação, com a concessão de um crédito presumido de 85% do valor do ICMS a pagar sobre o valor da NF de saída, podendo ainda o importador, detentor do benéfico, desembaraçar o produto em qualquer porto, aeroporto ou fronteira terrestre do território nacional;

(liv) o referido benefício foi concedido através da edição da Lei nº 1.473 de 13.05.2005, do Estado de Rondônia;

(lv) tal instrumento foi concebido visando a uma utilização mais intensiva da infraestrutura portuária nacional, o que gerou um significativo fluxo de mercadorias importadas e, por via de consequência, ampliaram e diversificaram as atividades locais dependentes de mercados externos e que vários projetos sociais e econômicos são viabilizados, gerando inúmeros postos de trabalho, renda e desenvolvimento;

(lvi) o incentivo fiscal concedido (crédito presumido) possui a natureza de subvenção para investimento;

(lvii) em que pese seja favorecida pelo benefício fiscal do crédito presumido, **não aufere receita.** Além do mais, por força do artigo 38, §2° do DL nº 1598/77, bem como do artigo 182, §1° da lei nº *6.404/76*, deve registrar este crédito de ICMS como reserva de capital;

(lviii) com o advento da MP 449/08, que posteriormente foi convertida na Lei 11.941/09, veio a lume a .previsão expressa de exclusão da parcela do lucro líquido decorrente das subvenções governamentais do lucro real (art. 18, II**),** desde que não distribuída e não restituída aos sócios ou acionistas, devendo ser constituída a Reserva de Incentivos Fiscais (reserva de lucros), como pressuposto à não tributação;

(lix) não existe a aferição de receita (fato gerador do PIS e da COFINS), pela simples razão de estarmos tratando de renúncia fiscal pelo Estado de Rondônia;

(lx) o Regime Especial de Importação é um benefício fiscal pelo qual a obtém a redução do ICMS a pagar (através do aproveitamento de crédito presumido), com o objetivo de investir em seu novo parque industrial;

(lxi) O Superior Tribunal de Justiça (STJ) vem decidindo que o crédito presumido do ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com o objetivo de proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado Estado;

(lxii) necessidade de Exclusão do ICMS pelo Regime de Substituição Tributária da Base de Cálculo do PIS e da COFINS, eis que o pleito foi acolhido no que tange o argumento elencado na impugnação do auto de infração. Entretanto, a autoridade limitou-se a apontar a certeza apenas quanto à R$ 58.384,27, ignorando as saídas apontadas no Livro do ICMS sob o código CFOP 7102 - saídas ou prestações de serviços para o exterior;

(lxiii) cumpre a reapreciação dos livros de ICMS, especificamente sob o CFOP 7102, para fins de realizar a real apuração das receitas oriundas de exportações; e

(lxiv) Há necessidade de exclusão das receitas de vendas inexistentes; erros/inconsistências materiais do lançamento de ofício; lançamentos com erro material na ECO; inclusão de receitas/faturamento inexistentes; isenção do PIS/COFINS sobre exportações, sendo que em relação ao tópico não houve manifestação expressa no acórdão recorrido, carecendo de fundamentos para a não exclusão da correção nas ECD em razão de erros materiais, receitas inexistentes e a imunidade de PIS/COFINS sobre as exportações.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Relator.

- Do Recurso Voluntário

Preliminar - Nulidade do MPF – Indevida inclusão de períodos e matérias que estavam fora da abrangência do MPF – Ausência de MPF extensivo

Improcede a preliminar arguida.

O CARF tem entendimento majoritário de que eventuais omissões ou incorreções do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF não são causa de nulidade do auto de infração, pois o MPF consiste em mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da fiscalização.

Neste sentido:

> "Assunto: Processo Administrativo Fiscal
>
> Data do fato gerador: 15/07/2011
>
> RENÚNCIA À ESFERA ADMINISTRATIVA. CONCOMITÂNCIA RECONHECIDA PELA DRJ.
>
> (...)
>
> MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE NÃO CONFIGURADA.

> O MPF-Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventuais omissões ou incorreções do MPF não são causa de nulidade do auto de infração. (...)" (Processo nº 10909.721559/2011-68; Acórdão nº 3402-006.583; Relator Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes; sessão de 25/04/2019)

Da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

> "Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF
>
> Exercício: 2000, 2001
>
> VÍCIOS DO MPF NÃO GERAM NULIDADE DO LANÇAMENTO.
>
> As normas que regulamentam a emissão de mandado de procedimento fiscal - MPF, dizem respeito ao controle interno das atividades da Secretaria da Receita Federal, portanto, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento.
>
> Recurso Especial negado." (Processo nº 11516.003195/2003-15; Acórdão nº 9202-003.956; Relatora Conselheira Ana Paula Fernandes; sessão de 12/04/2016)
>
> "Assunto: Processo Administrativo Fiscal
>
> Período de apuração: 05/01/2004 a 05/04/2004
>
> PROCEDIMENTO FISCAL. FALTA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DO LANÇAMENTO.
>
> O Mandado de Procedimento Fiscal visa o controle administrativo das ações fiscais da RFB, não podendo afastar a vinculação da autoridade tributária à Lei, nos exatos termos do art. 142 do CTN, sob pena de responsabilização funcional. O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, no pleno gozo de suas funções, detém competência exclusiva para o lançamento, não podendo se esquivar do cumprimento do seu dever funcional em função de portaria administrativa e em detrimento das determinações superiores estabelecidas no CTN, por isso que a inexistência de MPF não implica nulidade do lançamento.
>
> Recurso Especial do Contribuinte Negado" (Processo nº 12466.002351/2008-22; Acórdão nº 9303-003.876; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, sessão de 19/05/2016)

Não é diferente o entendimento desta Turma Ordinária, a qual, em composição diversa da atual, em processo de Relatoria do Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, assim deliberou:

> "Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
>
> Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003
>
> DECADÊNCIA.
>
> Havendo pagamento, ainda que parcial, comprovado nos autos, mesmo após o efeito vinculativo (Art. 62, Anexo II, Ricarf) do RESP 973.733 do STJ em sede de recurso repetitivo, aplica-se o Art. 150, §4.º, do CTN.
>
> CERCEAMENTO DE DEFESA. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.
>
> Rejeita-se a alegação de preterição do direito de defesa fundada em pretensa ausência, desconhecimento ou expiração do prazo do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), porque não constitui requisito de validade do lançamento." (Processo nº 19515.007910/2008-15; Acórdão nº 3201-002.983; Relator Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima; sessão de 28/06/2017)

No mesmo sentido, são os acórdãos de relatoria dos Conselheiros Paulo Roberto Duarte Moreira e Marcelo Giovani Vieira:

> "Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

> Período de apuração: 01/01/2005 a 28/02/2005, 01/06/2005 a 30/11/2005, 01/03/2006 a 30/11/2006
>
> MPF. AUSÊNCIA DE NULIDADE.
>
> Rejeita-se a preliminar de nulidade quando nos autos está comprovado que a fiscalização cumpriu todos os requisitos legais pertinentes ao MPF, não tendo o contribuinte demonstrado nenhuma irregularidade capaz de invalidar o lançamento.
>
> O Mandado de Procedimento Fiscal MPF é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventuais omissões ou incorreções do MPF não são causa de nulidade do auto de infração." (Processo nº 10530.004513/2008-11; Acórdão nº 3201-003.725; Relator Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira; sessão de 24/05/2018)
>
> "Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
>
> Ano-calendário: 2010
>
> DECADÊNCIA. RECÁLCULO DE SALDOS CREDORES INICIAIS.
>
> Os prazos decadenciais e prescricionais previstos no Código Tributário Nacional se aplicam ao lançamento de ofício e à cobrança de débitos. A passagem do tempo não importa em reconhecer como hígidos créditos ilegais, de modo que a recomposição dos saldos credores iniciais é legal.
>
> LANÇAMENTO. NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.
>
> O mandado de procedimento fiscal - MPF, atualmente denominado Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF, é um instrumento de controle administrativo dos serviços internos da Receita Federal e de comunicação com o contribuinte, sem força para sobrepor-se às competências para lançamento definidas em Lei." (Processo nº 10480.724324/2014-49; Acórdão nº 3201-005.181; Relator Conselheiro Marcelo Giovani Vieira; sessão de 27/03/2019)

Assim, é de rejeitar a preliminar aventada pela Recorrente.

Preliminar – Nulidade do MPF – Indevida inclusão de receitas no *quantum debeatur* – Autoridade Fiscal glosou os créditos de PIS/COFINS da operação por conta e ordem de terceiros e não excluiu receita

Como dito, eventuais irregularidades no MPF não tem o condão de ensejar a nulidade do lançamento, razão pela qual, para evitar o enfado é de se reportar aos argumentos expendidos no tópico precedente.

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar.

Preliminar – Concessão de prazo exíguo para apresentar a escrituração contábil digital – ECD – Cerceamento de Defesa e Ausência de Dano ao Erário

Novamente, improcede a tese recursal.

Aqui, adoto como razões de decidir o consignado na decisão recorrida:

> "Quanto à data para transmissão da escrituração contábil digital (ECD) referente ao ano-calendário 2008, esta era até 30/06/2009, como a ECD foi transmitida em 19/12/2012, foi aplicada multa nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99 e art. 3º, I e 5º, § 3º da Instrução Normativa RFB nº 787/2007. Logo, senão desde 30/06/2009, no mínimo desde 19/12/2012, a contribuinte tinha consciência de que a transmissão extemporânea da ECD iria gerar a aplicação da multa.
>
> Logo, quando da apresentação da impugnação, em 28/05/2013, a interessada tinha plenas condições de se defender de todas as autuações, não se configurando qualquer prejuízo a sua defesa, que pudesse gerar a nulidade do lançamento.

Ainda sobre a tese de nulidade, a alegação de que deve ser decretada a nulidade do Auto de Infração por cerceamento de defesa em face do prazo ilegal de 5 (cinco)

dias para a formulação e transmissão da ECD com ofensa ao art. 57, inc. II da MP 2158-35/01, também não deve prosperar.

A uma porque a escrituração contábil digital referente aos fatos contábeis ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008 deveria ter sido transmitida até 30/06/2009 (IN RFB nº 787/2007, art. 5º, § 3º), tendo sido transmitida apenas em 19/12/2012, conforme extrato às fls.1405 (anexo), ou seja mais de 3 anos após o prazo fixado pela legislação.

Ademais, conforme destacado no primeiro relatório de diligência (fls.

4.230/4.249), os mencionados 45 dias, como prazo para a entrega da ECD, citados pela impugnante em sua peça de impugnação, somente foram trazidos ao mundo jurídico quando da publicação da Lei nº 12.766, datada de 27/12/2012, sendo relevante registrar que a MP 575/2012 (que deu origem à Lei nº 12.766/2012), não trouxe a alteração do art. 57 da MP 2.158-35 em sua redação original.

Portanto, a fiscalização não procedeu de forma "ilegal", pois à data da intimação (Termo de Intimação nº 2-150-5), 06/12/2012, a redação do art. 57 da MP 2.158-35 não fazia menção aos 45 dias porquanto ainda não havia sido alterado pela Lei nº 12.766/2012.

O prazo constante do Termo de Intimação foi amparado na legislação vigente à época, qual seja, §1º do art. 19 da Lei nº 3.470/58, com redação dada pela MP nº 2.158-35/2001 e § 1º do art. 34 da Lei nº 7.574/2011. Tratava-se de documento de pronta entrega, escrituração contábil que mantinha a contribuinte em meio eletrônico (informação aposta inclusive em sua DIPJ/2009).

De qualquer forma, o prazo nunca inferior a 45 dias, mencionado na norma vigente apenas em 27/12/2012 (art. 57, II, "b", alterado pela Lei nº 12.766/2012) se refere à aplicação da multa pelo descumprimento de obrigação acessória, que não fora lançada, até porque tal prazo não fora ultrapassado, não tendo assim o condão de invalidar o lançamento efetuado.

Por fim, quanto ao argumento de que o lançamento deve ser nulificado por não estar revestido dos requisitos legais/constitucionais exigidos, por terem sido glosados créditos de PIS/COFINS da operação por conta e ordem de terceiros e não excluidos da receita, e, em função disto, não fora permitido à Impugnante exercer, com segurança, o seu direito à ampla defesa, não lhe resta melhor sorte.

Primeiramente, porque se devem ou não ser mantidas as glosas é propriamente questão do mérito do contencioso a ser examinado na seqüência do voto.

Além disso, houve ciência do auto de infração e oportunidade para o contraditório e a ampla defesa, como já comentado.

Inclusive, neste momento é importante registrar que a impugnante, embora tenha sido diversas vezes intimada no curso da ação fiscal, não havia trazido aos autos, todos os elementos necessários para comprovação de seus eventuais créditos ou de que as exclusões, por ela defendidas, nas bases de cálculo do PIS e da Cofins, tinham amparo na legislação permissiva.

Ademais, os autos foram convertidos duas vezes em diligência, tendo sido a interessada instada a se manifestar sobre os resultados destas, e em ambas as oportunidades tendo se utilizado deste direito.

Dessa forma, não se pode falar em violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa, uma vez que à interessada foi disponibilizado um espaço mais do que suficiente para se defender amplamente e se contrapor ao auto de infração e ao resultado das diligências.

Outrossim, o Auto de Infração foi lavrado por autoridade competente com os requisitos estabelecidos no Decreto nº 70.235/72 (PAF).

> Desta forma, não se verificando qualquer ofensa ao art. 5º, LV, CF/88, rejeita-se, também neste aspecto, a preliminar de nulidade suscitada, em consonância ao que determina o PAF, art. 59, *verbis*:
>
> *Art. 59. São nulos:*
>
> *I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*
>
> *II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*
>
> *(...)*
>
> Portanto, repudia-se integralmente a tese de nulidade, em todos os seus fundamentos."

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar.

Mérito – Da impossibilidade de glosa dos créditos – despesas aduaneiras

Alega a Recorrente que os gastos com o desembaraço aduaneiro configuram custo de aquisição e em decorrência do regime não cumulativo da contribuição ao PIS e a COFINS geram este crédito a favor do contribuinte.

Diz, ainda, que a sistemática da não-cumulatividade é perfeitamente cabível a utilização dos créditos de PIS e COFINS incidente sobre as "Despesas Aduaneiras".

Em recente julgado, em processo de relatoria do Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, esta Turma, em composição diversa da atual, decidiu pela ausência de direito ao crédito sobre despesas aduaneiras, conforme ementa a seguir reproduzida:

> "Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins
>
> Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010
>
> (...)
>
> DRAWBACK E DESPESAS ADUANEIRAS. IMPOSSIBILIDADE.
>
> O custos com drawback e as despesas aduaneiras não geram direito à crédito porque não há previsão legal que permita tal creditamento, nem mesmo pelo conceito de insumos, porque ainda que tais dispêndios possam ser relevantes às atividades da empresas, não estão ligados à produção ou diretamente às atividades, são meros custos." (Processo nº 11080.724372/2013-21; Acórdão nº 3201-004.920; Relator Pedro Rinaldi de Oliveira Lima; sessão de 25/02/2019)

Ademais, a Recorrente não detalha quais seriam tais despesas aduaneiras, sendo de certo modo genéricas as razões recursais.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso neste tópico.

Mérito - Da impossibilidade de glosa dos créditos – folha de salários, viagens, contabilidade e jurídica – Ilegalidade das Instruções Normativas nº 247/2002 e 4040/2004 e do correto conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS não-cumulativo

Pretende a Recorrente o creditamento incorrido com gastos referentes a folha de salários, viagens, contabilidade e jurídica, com a alegação de que tais dispêndios seriam insumos dentro de sua atividade.

Em relação ao mérito do recurso, nesta parte, algumas considerações introdutórias se fazem necessárias.

Marco Aurélio Grecco (in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano1, n. 1, jan/fev.2003, Belo

Horizonte: Fórum, 2003) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

O escólio de Aliomar Baleeiro é elucidativo para a questão posta em debate:

> "É uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa "input", isto é, o conjunto dos fatores produtivos, tais como matérias-primas, energia, trabalho, amortização de capital, etc, empregados pelo empresário para produzir o "output" ou o produto final (...)" (Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág.214)

O Superior Tribunal de Justiça entende que são ilegais as Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 que embasaram a decisão recorrida, conforme a seguir:

> "PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.
>
> 1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.
>
> 2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".
>
> 3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.
>
> 4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elastecidos.
>
> **5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.**
>
> 6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os

> impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.
>
> 7. Recurso especial provido." (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)

Imperioso esclarecer que por ocasião do julgamento do RESP nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo a Corte Superior assim se posicionou sobre a matéria:

> "TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTES DO CPC/2015).
>
> 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
>
> 2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
>
> 3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos realtivos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.
>
> 4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte." (REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018)

Excerto do voto proferido pelo Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda, no processo 10247.000002/2006-63 é elucidativo para o caso em debate:

> "Portanto, “insumo” para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei n° 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo."

Ainda, de processo relatado pelo Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

> "Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
>
> Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006
>
> CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CONCEITO DE INSUMO.
>
> O termo "insumo" utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais." (Processo 11065.101167/2006-52; Acórdão 9303-005.612; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Sessão de 19/09/2017).

Ocorre que, a pretensão da Recorrente é o creditamento de despesas com serviços contábeis, pagamentos de comissões, honorários advocatícios e assessoria aduaneira.

A decisão recorrida assim pontuou a matéria:

> "Desta forma, observa-se que há condição imposta para o aproveitamento dos créditos da Cofins e do PIS calculados sobre insumos, não podendo o termo "insumo" ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para as atividades da empresa, mas tão somente aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica e não incorporados ao ativo imobilizado da empresa adquirente, sejam efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação ou produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviço.
>
> Especificamente em relação às despesas com os serviços contábeis, pagamentos de comissões, honorários advocatícios e assessoria aduaneira, não há previsão legal a possibilitar o creditamento de PIS e de Cofins."

Nesta matéria, o recurso não merece provimento. O CARF possui uníssono entendimento de que os dispêndios incorridos pela Recorrente não geram direito ao crédito.

Neste sentido, as decisões adiante arroladas:

> "Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins
>
> Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008
>
> (...)
>
> NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS QUE GERAM DIREITO A CRÉDITO.
> Na legislação do Pis e da Cofins não cumulativos, os insumos, cf. art. 3º incisos I e II, que geram direito a crédito são aqueles vinculados ao processo produtivo ou à prestação dos serviços. As despesas gerenciais, administrativas e gerais, ainda que essenciais à atividade da empresa, não geram crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo. (...)" (Processo nº 10783.900005/2012-70; Acórdão nº 3201-004.805; Relator Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo; sessão de 31/01/2019)

> "Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
>
> Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011
>
> CONTRIBUIÇÕES. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. SERVIÇOS. PERTINÊNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.
>
> Por expressa disposição das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, o direito ao creditamento das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins está condicionado à utilização do bem ou serviço no processo produtivo da empresa (prestação de serviços ou produção ou fabricação de bens), o que não restou comprovado, no caso concreto, para

> os serviços contábeis, advocatícios, de consultoria e assessoria e de informática glosados." (Processo nº 10830.720184/2015-01; Acórdão nº 3402-004.132; Relatora Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula; sessão de 23/05/2017)

Especificamente em relação ao creditamento das contribuições sobre valores pagos a título de comissões, serviços de consultoria prestados por pessoas jurídicas nas áreas jurídica e contábil o Superior Tribunal de Justiça possui precedente nos seguintes termos:

> "PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF. MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN.
>
> 1. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior, por se tratar de matéria eminentemente constitucional, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.
>
> 2. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.
>
> 3. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.
>
> 4. Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN). Precedentes: AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e REsp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10.
>
> 5. Recurso especial a que se nega provimento." (REsp 1020991/RS, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/04/2013, DJe 14/05/2013)

Do voto condutor:

> "Assim, a parte recorrente não faz jus à obtenção de créditos de PIS e COFINS sobre todos os serviços mencionados como necessários à consecução do objeto da empresa, como pretende relativamente aos valores pagos à empresas pela representação comercial (comissões), pelas despesas de marketing para divulgação do produto, pelos serviços de consultoria prestados por pessoas jurídicas (aqui incluídos assessoria na área industrial, jurídica, contábil, comércio exterior, etc), pelos serviços de limpeza, pelos serviços de vigilância, etc., porque tais serviços não se encontram abarcados pelo conceito de insumo previsto na legislação, visto não incidirem diretamente sobre o produto em fabricação."

Do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, tem-se as contemporâneas decisões a seguir colacionadas:

> "CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. ART. 195, § 12, CF. NÃO-CUMULATIVIDADE. LEIS N. 10.637/02, 10.833/03. DISCRICIONARIEDADE DO LEGISLADOR. CREDITAMENTO DE VALORES DESPENDIDOS COM FRETE.IMPOSSIBILIDADE.
>
> 1. Pela nova sistemática prevista pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, o legislador ordinário estabeleceu o regime da não cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins, em concretização ao § 12, do art. 195, da Constituição Federal, inserido pela Emenda Constitucional nº 42/03, permitindo, como medida de compensação, créditos concedidos para o abatimento das bases de cálculo.
>
> (...)
>
> 6. Somente podem ser considerados como insumos e deduzidos da base de cálculo das referidas contribuições os créditos previstos na norma tributária e que sejam utilizados

> no processo de fabricação dos produtos destinados à venda ou na prestação dos serviços. Em se tratando de custos ou despesas para o êxito da comercialização dos produtos, esses não podem ser considerados insumos da atividade comercial por ela desenvolvida.
>
> (...)
>
> 8. Precedentes desta Corte.
>
> 9. Apelação improvida." (TRF 3ª Região, 6ª Turma, ApCiv - APELAÇÃO CÍVEL - 5001152-74.2017.4.03.6113, Rel. Desembargador Federal CONSUELO YATSUDA MOROMIZATO YOSHIDA, julgado em 10/05/2019, Intimação via sistema DATA: 16/05/2019)

> "TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL. CONTRIBUIÇÕES AO PIS E DA COFINS. DEDUÇÃO DE DESPESAS DECORRENTES DE PAGAMENTOS DE COMISSÕES DE VENDA. NÃO ENQUADRAMENTO. AGRAVO INTERNO DO CONTRIBUINTE. DESPROVIMENTO.
>
> - O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp n. 1.221.170-PR, sob a sistemática do artigo 543-C do CPC/73, proferiu entendimento no sentido de que (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. Verificação de preenchimento das balizas especificadas pelo STJ a fim de que o conceito de insumos seja aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.
>
> - Análise, para fins de enquadramento na categoria de "insumos", de determinados bens e serviços. Verificação do comprometimento da consecução da atividade-fim da empresa. Após cuidadosa avaliação do objeto social do contribuinte (Cláusula 3ª - O objetivo da Sociedade é (a) a fabricação, comercialização e revenda de produtos para alimentação animal, sais minerais, suplementos minerais, concentrados minerais, rações e concentrados; e (b) a participação, como sócia ou acionista, em outras sociedades e empreendimentos de qualquer natureza), conclui-se que as despesas em debate não se apresentam como essenciais ou relevantes à produção dos bens ou dos serviços prestados.
>
> (...)
>
> - Negado provimento ao agravo interno interposto pelo contribuinte." (TRF 3ª Região, QUARTA TURMA, Ap - APELAÇÃO CÍVEL - 343544 - 0002073-18.2012.4.03.6106, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL ANDRE NABARRETE, julgado em 18/12/2018, e-DJF3 Judicial 1 DATA:22/01/2019)

Ademais, a Recorrente não trouxe aos autos nenhum elemento probatório a confirmar que os gastos incorridos com tais serviços que pretende se creditar estão atrelados ao seu processo de produção ou de prestação de serviços, ou seja, se são necessários.

Em nenhuma manifestação da Recorrente constam razões específicas pelas quais teria defendido de modo justificado que tais dispêndios constituiriam insumos em sua atividade, não sendo possível, com precisão, enquadrar tais gastos como insumos.

Assim, ante a ausência de prova não há como se deferir o pleito recursal em tal matéria.

Sobre a necessidade de o contribuinte provar ou demonstrar que os insumos ou os serviços são aplicados em etapas essenciais de sua atividade, esta Turma, por unanimidade de votos, em contemporânea decisão, assim deliberou:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2008 a 03/06/2008

(...)

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS.

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que o os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) essencialidade ou relevância com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) aferição, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

Não geram direito a crédito a ser descontado diretamente da contribuição apurada de forma não-cumulativa os gastos com serviços para os quais o contribuinte não comprova ou demonstra a aplicação em etapas essenciais ao processo produtivo." *(*Processo nº 10783.914097/2011-94; Acórdão nº 3201-004.245; Relator Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira; sessão de 26/09/2018)

Do voto do Conselheiro Relator Paulo Roberto Duarte Moreira, destaco:

"Dessa forma, não comprovado pelo contribuinte a essencialidade dos serviços glosados em atividades produtivas da fabricação dos produtos destinados à venda, e tampouco se enquadrarem no conceito de insumos previsto nos dispositivos do art. 3º da Lei nº 10.8333/2003, não há permissivo para o creditamento."

Ainda do CARF:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012PIS

NÃO-CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INSUMOS. CRÉDITOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E NECESSIDADE.

A legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos estabelecem critérios próprios para a conceituação de "insumos" para fins de tomada de créditos, não se adotando os critérios do IPI e do IRPJ."Insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não-cumulativos é todo o custo, despesa ou encargo **comprovadamente** incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda (critério da essencialidade), e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada segmento econômico. (...)" (destaque nosso) (Processo nº 19311.720352/2014-11; Acórdão nº 3401-005.291; Relator Conselheiro André Henrique Lemos; sessão de 29/08/2018)

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

(...)

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. PROVA. DISPÊNDIOS COM MANUTENÇÃO DE SOFTWARE.

Na apuração de COFINS não-cumulativa, a prova da existência do direito ao crédito pleiteado incumbe ao contribuinte, de maneira que, não havendo tal demonstração, deve a Fiscalização efetuar as glosas e lançar de ofício com os dados que se encontram ao seu alcance. Cabe ao contribuinte comprovar a existência de elemento modificativo ou extintivo da autuação, no caso, a legitimidade do crédito alegado em contraposição ao lançamento." (Processo nº 11080.015203/2007-59; Acórdão nº 3301-004.982; Relatora Conselheira Semíramis de Oliveira Duro; sessão de 27/07/2018)

Assim, ante os argumentos genéricos produzidos pela Recorrente, sem qualquer fundamentação específica e elemento probatório que justifique a tomada dos créditos, não há como se dar provimento ao Recurso em tal matéria, para as despesas com serviços contábeis, pagamentos de comissões, honorários advocatícios e assessoria aduaneira.

Mérito – Indevida inclusão das operações por conta e ordem de terceiros na base de cálculo das contribuições – remessa de mercadorias

No tópico, sirvo-me do que fora decidido em 1ª instância:

> "A impugnante requer sejam excluídos, da base de cálculo das contribuições (PIS/COFINS), os valores das importações por conta e ordem de terceiros.
>
> Aduz que, sendo diverso o entendimento, de que as operações realizadas pela Impugnante não configuram importação por conta e ordem de terceiros ou caso elas sejam descaracterizadas, qualquer que seja a razão, seja determinada a consignação (manutenção) dos créditos respectivos a essas operações, apurados e pagos pela Impugnante no ato do registro da declaração de importação, conferindo a essas operações, nesse caso, um só tratamento jurídico-tributário, qual seja, o de "operações de compra e venda".
>
> A auditora fiscal autuante e responsável pela realização das diligências, por sua vez, afirmou em seu relatório (fls. 4.230/4.249) que a base de cálculo utilizada pela fiscalização foi a lançada pela empresa em sua contabilidade como receita de venda. Aduziu que não há nos autos elementos probatórios de que os valores relativos a remessas de mercadorias por conta e ordem de terceiros tenham sido escriturados nas contas contábeis como vendas de mercadorias.
>
> Registrou, ainda, que, mesmo intimada no curso de diligência a comprovar os alegados erros na escrituração contábil, a contribuinte nada comprovou, não tendo cumprindo seu ônus de provar o quanto alega.
>
> Informou que o que se depreende do exame dos documentos acostados aos autos é que as operações de remessa NÃO foram informadas como VENDAS, mas como "OUTRAS SAÍDAS – IMP. P/CTA E ORDEM DE TERC.".
>
> Em relação ao tema, caso a impugnante conseguisse comprovar a condição de importadora por conta e ordem de terceiros (apresentação de notas fiscais de entrada com os mesmos produtos e valores das notas fiscais de saída e de contratos de importação por conta e ordem de terceiros), deveria ser exonerada a tributação do PIS e da COFINS sobre tais importações.
>
> No entanto, como a impugnante não comprovou a situação acima descrita, há que se manter a exigência do PIS e da COFINS, calculada com base na receita bruta de venda (apurada através das notas fiscais de saída), nos termos do artigo 10 do Decreto nº 4.524/2002, *in verbis*:
>
> *"Art. 10. As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º , têm como base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º , Lei nº 9.701, de 1998, art. 1º , Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º , Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, art. 5º , e Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º).*
>
> *(...)".*
>
> Repita-se, como a impugnante não comprovou a condição de importadora por conta e ordem de terceiros, nem no curso do procedimento de fiscalização, nem quando intimada a fazê-lo no curso da diligência, não há como considerar tal alegação.
>
> Quanto à assertiva da contribuinte "se o Fisco entende que os referidos valores não são passíveis de creditamento e glosa o crédito, não poderá, posteriormente, enquadrar os

> valores como receita e incluir na base de cálculo das Contribuições para fins de autuação", é importante registrar que a fiscal, ao realizar a diligência reiterou que os autos de infração não tributaram remessa de mercadorias por conta e ordem de terceiros, isto é, tais operações não compuseram a base de cálculo dos tributos lançados.
>
> Aduziu, ainda, a fiscal autuante que por não haver permissivo legal para o reconhecimento de crédito de PIS e de Cofins ao importador nas operações por conta ordem de terceiros, referidos valores não compuseram o cálculo dos créditos das contribuições.
>
> Concluiu que o exame das provas dos autos, tanto as produzidas no curso da ação fiscal, quanto as trazidas aos autos na fase contenciosa ("docs. 03, 06, 07, 08 e 09 e outros"), não permite à fiscalização afirmar que as REMESSAS por conta e ordem de terceiro estejam inseridas na conta contábil de RECEITA DE VENDAS e que nenhum dos documentos prova a alegação da contribuinte de que houve a tributação de remessas.
>
> Logo não há como considerar qualquer crédito em favor do contribuinte, não cabendo reparos à atuação da fiscalização também neste aspecto."

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso em tal matéria.

Mérito – Necessidade de Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS

Assiste razão a Recorrente.

O Supremo Tribunal Federal - STF por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário autuado sob o nº 574.706, em sede de repercussão geral, decidiu pela exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS.

Referida decisão possui a seguinte ementa:

> "RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. (RE 574706, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017)

O Supremo Tribunal Federal - STF já está a aplicar o entendimento firmado em outros processos, conforme se depreende do julgado adiante colacionado:

> "COFINS E PIS – BASE DE CÁLCULO – ICMS – EXCLUSÃO. O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços – ICMS não compõe a base de incidência do PIS e da COFINS. Precedentes: recurso extraordinário nº 240.785/MG,

> relator ministro Marco Aurélio, Pleno, acórdão publicado no Diário da Justiça de 8 de outubro de 2014 e recurso extraordinário nº 574.706/PR, julgado sob o ângulo da repercussão geral, relatora ministra Cármen Lúcia, Pleno, acórdão veiculado no Diário da Justiça de 2 de outubro de 2017. REPERCUSSÃO GERAL – ACÓRDÃO – PUBLICAÇÃO – EFEITOS – ARTIGO 1.040 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. A sistemática prevista no artigo 1.040 do Código de Processo Civil sinaliza, a partir da publicação do acórdão paradigma, a observância do entendimento do Plenário, formalizado sob o ângulo da repercussão geral. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. Descabe a fixação dos honorários recursais previstos no artigo 85, § 11, do Código de Processo Civil de 2015, quando se tratar de recurso formalizado em processo cujo rito os exclua. AGRAVO – MULTA – ARTIGO 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. Se o agravo é manifestamente inadmissível ou improcedente, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 4º do artigo 1.021 do Código de Processo Civil de 2015, arcando a parte com o ônus decorrente da litigância protelatória."(RE 440787 AgR-segundo, Relator(a):Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 03/04/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-098 DIVULG 18-05-2018 PUBLIC 21-05-2018)

Com a decisão proferida pela Corte Suprema, não mais prevalece o contido no REsp 1.144.469/PR do Superior Tribunal de Justiça - STJ.

O entendimento ora esposado encontra amparo no fato de o próprio Superior Tribunal de Justiça - STJ não mais estar aplicando o seu antigo posicionamento. A Corte Superior de Justiça, de modo reiterado, está decidindo de acordo com o julgado no RE 574.706.

A título ilustrativo, colaciona-se recentes decisões em tal sentido, *verbis:*

> "PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. JUÍZO DE RETRATAÇÃO. ART. 1.040, II, DO CPC/2015. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. RECENTE POSICIONAMENTO DO STF EM REPERCUSSÃO GERAL (RE 574.706/PR).
>
> 1. O recurso especial foi interposto na vigência do CPC/1973. Dessa forma, sujeitam-se aos requisitos de admissibilidade nele previstos, conforme diretriz contida no Enunciado Administrativo n. 2 do Plenário do STJ.
>
> 2. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 574.706/PR, em repercussão geral, Relatora Ministra Cármen Lúcia, entendeu que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições, que são destinadas ao financiamento da Seguridade Social.
>
> 3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos infringentes, para realizar a adequação prevista no art. 1.030, II do CPC/2015." (EDcl no AgRg no REsp 1276424/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/05/2018, DJe 21/05/2018)
>
> "TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. JULGAMENTO DO TEMA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM REPERCUSSÃO GERAL. JUÍZO DE RETRATAÇÃO PELO PRÓPRIO STJ. ADEQUAÇÃO AO DECIDIDO PELO STF.
>
> 1. A Jurisprudência pacífica desta Corte de Justiça possuía o entendimento de considerar legal a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos das Súmulas 68 e 94 do STJ. Posicionamento este ratificado pela Primeira Seção do STJ no julgamento do Resp 1.144.469/PR, processado e julgado como representativo de controvérsia.
>
> 2. Ocorre que o Supremo Tribunal Federal, por ocasião da apreciação do RE 574.706-RG/PR, com repercussão geral reconhecida, firmou tese contrária à fixada pela Primeira Seção do STJ.

> 3. Juízo de retratação exercido nestes autos (art. 1.040, II, do CPC/2015), para negar provimento ao apelo nobre da Fazenda Nacional." (REsp 1496603/MG, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/04/2018, DJe 25/04/2018)
>
> "TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL.
>
> INCIDÊNCIA DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA, PREVISTA NA LEI 12.546/2011. JULGAMENTO PELO STF, EM REGIME DE REPERCUSSÃO GERAL. RE 574.706/PR. JUÍZO DE RETRATAÇÃO.
>
> ART. 1.040, II, DO CPC/2015. AGRAVO INTERNO PROVIDO, EM JUÍZO DE RETRATAÇÃO, PARA NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL, QUANTO AO TEMA OBJETO DA REPERCUSSÃO GERAL.
>
> I. Agravo interno aviado contra decisão que deu provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, contra acórdão que, negando provimento à Apelação e à Remessa Oficial, havia mantido a sentença que concedera o Mandado de Segurança.
>
> II. A Segunda Turma do STJ, considerando a jurisprudência pacífica da Corte, quando do julgamento do Recurso Especial interposto, no sentido da incidência do ICMS na base de cálculo da contribuição previdenciária substitutiva, prevista na Lei 12.546/2011, negou provimento ao Agravo interno do contribuinte.
>
> III. Entretanto, posteriormente, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 574.706/PR, sob o regime da repercussão geral, firmou a tese de que "o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS" (STF, RE 574.706/PR, Rel. Ministra CÁRMEN LÚCIA, TRIBUNAL PLENO, DJe de 02/10/2017), porquanto o valor arrecadado, a título de ICMS, não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS, contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social. Diante da nova orientação da Suprema Corte, o STJ realinhou o seu posicionamento (STJ, REsp 1.100.739/DF, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 08/03/2018; AgInt no AgInt no AgRg no AREsp 392.924/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, DJe de 06/03/2018). Mutatis mutandis, a mesma lógica deve ser aplicada para a contribuição previdenciária substitutiva, prevista nos arts. 7º e 8º da Lei 12.546/2011, em razão da identidade do fato gerador (receita bruta). Com efeito, "os valores relativos ao ICMS não integram a base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB, prevista na Lei n. 12.546/11, porquanto não se incorporam ao patrimônio do contribuinte, é dizer, não caracterizam receita bruta, em observância à axiologia das razões de decidir do RE n. 574.706/PR, julgado em repercussão geral pelo STF, no qual foi proclamada a inconstitucionalidade do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS" (STJ, REsp 1.568.493/RS, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 23/03/2018). Em igual sentido: STJ, REsp 1.694.357/CE, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, DJe de 01/12/2017.
>
> IV. Nesse contexto, retornaram os autos - por determinação da Vice-Presidência do STJ, para fins do disposto no art. 1.040, II, do CPC/2015 -, em face do aludido julgado do Supremo Tribunal Federal, em regime de repercussão geral.
>
> V. Agravo interno provido, para, em juízo de retratação, previsto no art. 1.040, II, do CPC/2015, negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional." (AgInt no REsp 1592338/SC, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/04/2018, DJe 23/04/2018)

Neste contexto, não há como negar plena efetividade ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal - STF, já que o próprio Superior Tribunal de Justiça - STJ não mais aplica o entendimento firmado no REsp 1.144.469/PR.

O mesmo posicionamento tem sido adotado pelos Tribunais Regionais Federais. Neste sentido:

> "EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. EXCLUSÃO DO ICMS. ENTENDIMENTO DO STF. RE 574.706/PR, SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 69 STF. Conforme estabelecido pelo STF, no Tema 69, "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins" (Recurso Extraordinário com repercussão geral nº 574.706)." *(TRF4, AC 5004059-55.2015.4.04.7215, SEGUNDA TURMA, Relatora LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, juntado aos autos em 09/07/2018)*
>
> "TRIBUTÁRIO. EMBARGOS INFRINGENTES. RETRATAÇÃO. BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. EXCLUSÃO DO ICMS. ENTENDIMENTO DO STF. RE 574706/PR. TEMA 69 STF. Conforme estabelecido pelo STF, no Tema 69, "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins" (Recurso Extraordinário com repercussão geral nº 574.706)." *(TRF4, EINF 2006.70.00.028496-1, PRIMEIRA SEÇÃO, Relator ROGER RAUPP RIOS, D.E. 10/07/2018)*
>
> "TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ICMS. EXCLUSÃO BASE CÁLCULO. PIS E COFINS. SUSPENSÃO. RE 574.706. VINCULAÇÃO. AGRAVO IMPROVIDO.
>
> - No caso, foram abordadas todas as questões debatidas pela Agravante, tendo sido apreciada a tese de repercussão geral, julgada em definitivo pelo Plenário do STF, que decidiu que "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS".
>
> - Cabe destacar que foi reconhecida a repercussão geral do RE 574.706/PR, e julgado o mérito do recurso pelo Plenário do STF, devendo os tribunais decidir no mesmo sentido do entendimento adotado, nos termos do art. 1.040, II do CPC, e incumbindo ao Relator decidir de forma monocrática, como prevê o art. 932 do CPC.
>
> - Anote-se que a diretriz jurisprudencial firmada deve ser observada pelos demais Tribunais, como tem reiteradamente decidido o próprio STF, que, inclusive, tem aplicado a orientação firmada a casos similares. Precedentes.
>
> - Quanto à alegação de que o feito deve ser sobrestado até a publicação do acordão, resultante do julgamento dos embargos de declaração a serem opostos pela Fazenda Nacional, cabe salientar o que restou consignado na r. decisão combatida de que a decisão proferida pelo STF no RE 574.706, independentemente da pendência de julgamento dos aclaratórios, já tem o condão de refletir sobre as demais ações com fundamento na mesma controvérsia, como no presente caso, devendo, portanto, prevalecer a orientação firmada pela Suprema Corte.
>
> - Ademais, quanto à eventual insurgência relativa à possibilidade de modulação dos efeitos do julgado, ressalta-se não ser possível, nesta fase processual, interromper o curso do feito apenas com base numa expectativa que até o momento não deu sinais de confirmação, dada a longevidade da ação e os efeitos impactantes que o paradigma ocasiona. A regra geral relativa aos recursos extraordinários, julgados com repercussão geral, é a de vinculação dos demais casos ao julgado, sendo que a inobservância da regra deve ser pautada em razões concretas.
>
> - A tese de repercussão geral fixada foi a de que "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS".
>
> - A motivação dos embargos de declaração, embora não tenha sido acolhida, não permite a conclusão de que foram opostos em litigância de má-fé ou com manifesto caráter protelatório.
>
> - As razões recursais não contrapõem os fundamentos do r. decisum a ponto de demonstrar qualquer desacerto, limitando-se a reproduzir argumentos os quais visam à rediscussão da matéria nele contida.

-Negado provimento ao agravo interno." (TRF 3ª Região, QUARTA TURMA, Ap - APELAÇÃO CÍVEL - 369987 - 0001986-16.2017.4.03.6000, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL MÔNICA NOBRE, julgado em 04/07/2018, e-DJF3 Judicial 1 DATA:20/07/2018)

"CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS E DO PIS. ILEGALIDADE. STF. RE 574.706/PR. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 069. COMPENSAÇÃO. SÚMULA Nº 213 DO STJ. SUFICIÊNCIA DA PROVA DA CONDIÇÃO DE CREDORA TRIBUTÁRIA.

1. Ao apreciar o tema no âmbito do RE 574.706/PR-RG (Rel. Min. Cármen Lúcia), o E. STF firmou a seguinte tese: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS."

2. Quanto à análise da compensação tributária em sede mandamental, o próprio C. STJ tem reiterado a aplicação do seu Enunciado 213, limitando, in casu, a prova à simples condição de credora tributária, por não se confundir com os fundamentos adotados no REsp 1.111.164/BA.

3. Apelação a que se dá parcial provimento, concedendo-se a segurança para determinar a exclusão, relativa à base de cálculo da COFINS e do PIS, da parcela relativa ao ICMS, autorizando a respectiva compensação, observado, contudo, o lustro prescricional (RE 566.621/RS, Rel. Min. Ellen Gracie), na forma da legislação de regência, notadamente com respeito ao disposto no artigo 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe conferiu a Lei nº 10.637/02, artigo 170-A do CTN e correção monetária com a incidência da Taxa SELIC, considerando que a presente ação mandamental foi ajuizada em 08/07/2008.

4. Acresça-se, por oportuno, que a pendência de análise de modulação dos efeitos, pelo eventual acolhimento dos aclaratórios opostos no referido RE 574.706/PR, não tem o condão de atrair o efeito suspensivo aqui perseguido, não merecendo, nesse viés, prosperar o argumento alinhavado pela União Federal - nesse exato sentido, AC 2015.61.10.008586-0/SP, Relator Desembargador Federal ANDRÉ NABARRETE, decisão de 08/03/2018, D.E. 23/03/2018; EDcl na AMS 2007.61.12.007763-9/SP, Relator Desembargador Federal MARCELO SARAIVA, decisão de 26/03/2018, D.E. 05/04/2018, e AMS 2014.61.05.010541-3/SP, Relatora Desembargadora Federal MÔNICA NOBRE, Quarta Turma, j. 21/02/2018, D.E. 22/03/2018.

5. Matéria reapreciada, em sede de juízo de retratação, por força do artigo 543-B, § 3º, do CPC/73, aplicável à espécie." (TRF 3ª Região, QUARTA TURMA, Ap - APELAÇÃO CÍVEL - 333152 - 0016260-88.2008.4.03.6100, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL MARLI FERREIRA, julgado em 20/06/2018, e-DJF3 Judicial 1 DATA:20/07/2018)

Pertinentes são as palavras da Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, em voto proferido no processo 10580.721226/2007-01 (Acórdão 3301-004.355):

"Venho sustentando que, para fins de interpretação do § 2° do art. 62 do RICARF, negar a aplicação da decisão do RE n° 574.706 RG, com base no REsp n° 1.144.469/PR (julgado como recurso repetitivo e já transitado em julgado), é uma falácia.

É uma falácia, porquanto o próprio STJ já alterou seu posicionamento para reconhecer que o ICMS não integra a base de cálculo da contribuição para o PIS e COFINS, afastando a aplicação do REsp 1.144.469/PR, em virtude da decisão do STF, como se observa nas decisões citadas abaixo:

(...)

Por conseguinte, estando o acórdão do RE n° 574.706 RG desprovido de causa suspensiva, deve ser imediatamente aplicado.

Defendo que tal situação se coaduna com a condição de "decisão definitiva de mérito", para fins de aplicação do art. 62, § 2° do RICARF."

Cito, ainda:

> "Os órgãos do Estado são entes sem vida, sem inteligência e sem sentimento; são dirigidos por gestores que assumem o compromisso constitucional de respeitar os princípios democráticos, dentre os quais o efetivo cumprimento das decisões judiciais. De outra forma, não faz sentido o próprio governo, integrante do sistema, desrespeitar as leis.
>
> A Fazenda Pública e os órgãos públicos de maneira geral, por não terem vida, não se sensibilizam com os fatos que ocorrem em seu derredor, diferentemente do que acontece com seus agentes políticos ou administrativos." (CARDOSO, Antonio Pessoa. Cumprimento das leis - Estado deve ser referência de valores do Direito. Revista Consultor Jurídico, 25 de junho de 2011, 7h41)

Um órgão administrativo de julgamento não aplicar o decidido em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal - STF quando até mesmo o Superior Tribunal de Justiça - STJ já não mais aplica o seu entendimento em sentido diverso é verdadeira afronta ao julgado pela mais Alta Corte do país.

Sobre a inteira e imediata aplicação do decidido pelo Supremo Tribunal Federal - STF, o Superior Tribunal de Justiça - STJ assim decidiu:

> "TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. RECENTE POSICIONAMENTO DO STF EM REPERCUSSÃO GERAL (RE 574.706/PR). AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO.
>
> 1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 574.706/PR, em repercussão geral, Relatora Ministra CÁRMEN LÚCIA, entendeu que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do Contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições, que são destinadas ao financiamento da Seguridade Social.
>
> **2. A existência de precedente firmado sob o regime de repercussão geral pelo Plenário do STF autoriza o imediato julgamento dos processos com o mesmo objeto, independentemente do trânsito em julgado do paradigma. Precedentes: RE 1.006.958 AgR-ED-ED, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Dje 18.9/2017; ARE 909.527/RS-AgR, Rel Min. LUIZ FUX, DJe de 30.5.2016.**
>
> 3. Agravo Interno da Fazenda Nacional desprovido." (AgInt no AREsp 282.685/CE, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/02/2018, DJe 27/02/2018) (nosso destaque)

Do voto, destaco:

> "3. No mais, o Supremo Tribunal Federal fixou entendimento de que a existência de precedente sob o regime de repercussão geral firmado pelo Plenário daquela Corte autoriza o imediato julgamento dos processos com o mesmo objeto, independentemente do trânsito em julgado do paradigma (RE 1.006.958 AgR-ED-ED, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Dje 18.9/2017; ARE 909.527/RS-AgR, Rel Min. LUIZ FUX, DJe de 30.5.2016.)"

Por fim, ressalto que esta Turma, em composição diversa da atual, decidiu por maioria de votos, em dar provimento a recurso do contribuinte, em processo no qual este relator foi designado para redigir o voto vencedor.

Aludida decisão apresenta a seguinte ementa:

> "**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**
>
> Período de apuração: 01/01/2005 a 28/02/2005, 01/06/2005 a 30/11/2005, 01/03/2006 a 30/11/2006

MPF. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

Rejeita-se a preliminar de nulidade quando nos autos está comprovado que a fiscalização cumpriu todos os requisitos legais pertinentes ao MPF, não tendo o contribuinte demonstrado nenhuma irregularidade capaz de invalidar o lançamento.

O Mandado de Procedimento Fiscal MPF é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventuais omissões ou incorreções do MPF não são causa de nulidade do auto de infração.

APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS. GLOSA.

Correta a glosa de valores indevidamente incluídos no cômputo da base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade, ressalvando-se os valores glosados não comprovados pela fiscalização e os lançados com evidente lapso material.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. OPÇÃO

A apropriação de crédito das contribuições mediante despesas com depreciação de bens calculadas de forma acelerada, na razão 1/48, nos termos do § 14, art. 3º da Lei 10.637/02 é opcional, o que significava impossibilidade de apropriação concomitante à regra do inciso III, do § 1ª do indigitado artigo.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. LEI Nº 11.051/2004

Imprescindível a comprovação do atendimento aos requisitos legais para o benefício fiscal da apuração da depreciação acelerada de que trata da Lei nº 11.051/2004.

COFINS E PIS BASE DE CÁLCULO ICMS EXCLUSÃO.

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços ICMS não compõe a base de incidência do PIS e da COFINS.

O Supremo Tribunal Federal STF por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário autuado sob o nº 574.706, em sede de repercussão geral, decidiu pela exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, o que afasta, de imediato, o anterior entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça STJ no Resp 1.144.469/PR, no regime de recursos repetitivos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2005 a 2

COFINS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da Contribuição para a Cofins o decidido em relação ao PIS lançado a partir da mesma matéria fática." (Processo nº 10530.004513/2008-11; Acórdão nº 3201-003.725; Relator Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira; sessão de 24/05/2018)

Cito, ainda, decisão proferida por voto de desempate, que acolheu o pedido de restituição formulado pelo contribuinte:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/2010 a 31/08/2010

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE.

Comprovado tratar-se de crédito tributário restrito ao PIS/Pasep apurado e recolhido sobre base de cálculo sem a exclusão do ICMS é de se reconhecer o direito à restituição do crédito pleiteado." *(Processo nº 10935.906300/2012-59; Acórdão nº 3001-000.113; Relator Conselheiro Cássio Schappo; sessão de 24/01/2018)*

Assim, é de se prover o Recurso Voluntário para excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, em plena consonância ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal - STF, no Recurso Extraordinário nº 574.706 e em conformidade com o que tem adotado o Superior Tribunal de Justiça - STJ.

Mérito – Indevida inclusão dos créditos presumidos de ICMS concedidos pelo regime especial de importação do estado de Rondônia na base de cálculo das contribuições – Subvenções para investimento

Refere-se a questão a benefício fiscal concedido pelo Estado de Rondônia à Recorrente (crédito presumido de ICMS), através da Lei nº 1.473 de 13.05.2005 (Ato Concessório – Regime Especial nº 015/2007).

Entendo assistir razão à Recorrente.

A Recorrente é beneficiária de incentivo fiscal, no âmbito do ICMS no Estado de Rondônia, consubstanciado em crédito presumido de ICMS calculado em definido percentual do valor o imposto devido pelas saídas interestaduais de mercadorias importadas do exterior (art. 1º da Lei nº 1.473 de 13.05.2005).

A natureza jurídica do aludido benefício fiscal (crédito presumido de ICMS) é típica subvenção pública outorgada a ente privado.

Subvenção é conceito jurídico que tem definição no direito positivo brasileiro, dada pela Lei nº 4320, de 17.3.1964, lei esta que "estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal", e cujo art. 12, parágrafo 3º, reza:

> "Parágrafo 3º - Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:
>
> I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;
>
> II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril."

Os créditos fiscais a título de incentivos podem ajustar-se perfeitamente ao conceito legal de subvenções econômicas, pois que são "transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das empresas beneficiadas", nos exatos termos do art. 12, parágrafo 3º, da Lei nº 4320.

O conceito de subvenção está sempre associado à ideia de auxílio, ajuda - como indica a sua origem etimológica ("subventio") - expressa normalmente em termos pecuniários.

Uma definição puramente jurídica de subvenção é formulada por Julio Nieves Borrego, como sendo uma *"donación modal, 'ob causam futuram', de Derecho Administrativo, por la cual el organismo público asume parte de la carga financiera de otro organismo de rango inferior o de um particular - que tenga juridicamente la consideración de terceros - con una finalidad de interes general, pero especifica y determinada".*

Geraldo Ataliba, aludindo a trabalho anterior, dele transcreveu o seguinte trecho, em que aborda os múltiplos formatos que as subvenções podem assumir:

> "Outra coisa não fazem os Estados e a União, por mil e uma formas, diretas e indiretas, na área da SUDENE, SUDAM etc., bem como no setor da pesca, da construção naval, da indústria aeronáutica etc. Variam os critérios, são diversificadas as formas, mas, no fundo, as finalidades e os instrumentos são sempre os mesmos. E não consta que jamais se haja impugnado, por inconstitucional, este modo de agir.
>
> Pois as mesmas razões que autorizam a subvenção direta e a ereção dos mais variados critérios para efetivá-las, admitem a aceitação desta forma de estímulo. Subvenção é palavra cujo étimo se encontra em "subventio" ("subvenire") e significa socorrer ou ajudar. Modernamente, sempre significa ajuda pecuniária."
>
> .....
>
> "Assim, no direito público, sempre se reconhecerá, entre os pressupostos da subvenção, um interesse público relevante.
>
> A presença deste é bastante e suficiente para validar a subvenção. Assim, se é por motivo de interesse público que se concede qualquer subvenção, "tollitur quaestio"." *(Geraldo Ataliba, "Subvenção municipal a empresas, como incentivo à industrialização", in "Justitia", vol. 72/153).*

Juridicamente, a subvenção, em qualquer de suas modalidades, caracteriza-se como uma doação, uma ajuda para que o beneficiário a valide mediante o atendimento de um interesse público.

Nestes termos, tem-se que os créditos presumidos de ICMS não são receita, mas sim um direito (disponibilidade), e não um ingresso financeiro na conta de resultados. O crédito presumido é um benefício fiscal, a fim de promover o desenvolvimento da indústria.

Dispõe a alínea "b" do inciso V do § 3º do art. 1º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e 10.833, 29 de dezembro de 2003:

> "Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.
>
> (...)
>
> **§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:**
>
> (...)
>
> **V - referentes a:**
>
> (...)
>
> b**) reversões de provisões** e recuperações de créditos baixados como perda **que não representem ingresso de novas receitas**, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita." (grifo nosso)

O crédito presumido de ICMS, portanto, não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS.

O Superior Tribunal de Justiça - STJ de modo reiterado assim tem decidido:

> "TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. PIS. COFINS. IRPJ. CSLL. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE. MAJORAÇÃO DE HONORÁRIOS. ART. 85, § 11, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. NÃO CABIMENTO. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II - O crédito presumido de ICMS, concedidos pelos Estados-Membros, configura incentivo voltado à redução de custos, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo pelo qual não compõe a base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS.

III - Revela-se incabível a inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

IV - Tratando-se de recurso especial sujeito ao Código de Processo Civil de 1973, impossibilitada a majoração de honorários nos termos do art. 85, § 11, do Código de Processo Civil de 2015.

V - A Agravante não apresenta, no agravo, argumentos suficientes para desconstituir a decisão recorrida.

VI - Agravo Interno improvido." (AgInt no REsp 1606998/SC, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/12/2017, DJe 19/12/2017) (nosso destaque)

"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHES SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.

I - Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

II - O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

III - Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

IV - Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.

V - O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada.

VI - Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

VII - A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS - e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.

VIII - A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo.

Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

IX - A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em desapreço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.

X - O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).

XI - Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados.

XII - O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceito legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional.

XIII - A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

XIV - Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

XV - O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora

ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.

XVI - Embargos de Divergência desprovidos." *(EREsp 1517492/PR, Rel. Ministro OG FERNANDES, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/11/2017, DJe 01/02/2018)*

"TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. PIS. COFINS. IRPJ. CSLL. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE. MAJORAÇÃO DE HONORÁRIOS. ART. 85, § 11, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. NÃO CABIMENTO. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II - O crédito presumido de ICMS, concedidos pelos Estados-Membros, configura incentivo voltado à redução de custos, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo pelo qual não compõe a base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS.

III - Revela-se incabível a inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

IV - Tratando-se de recurso especial sujeito ao Código de Processo Civil de 1973, impossibilitada a majoração de honorários nos termos do art. 85, § 11, do Código de Processo Civil de 2015.

V - A Agravante não apresenta, no agravo, argumentos suficientes para desconstituir a decisão recorrida.

VI - Agravo Interno improvido." (AgInt no REsp 1606998/SC, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/12/2017, DJe 19/12/2017)

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ, CSLL PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 83/STJ. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Assim sendo, in casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II - A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.

III - É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual o crédito presumido de ICMS não se inclui na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

IV - É firme o posicionamento entendimento desta Corte segundo o qual o crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

V - O recurso especial, interposto pelas alíneas a e/ou c do inciso III do art. 105 da Constituição da República, não merece prosperar quando o acórdão recorrido encontra-se em sintonia com a jurisprudência desta Corte, a teor da Súmula n. 83/STJ.

VI - A Agravante não apresenta, no agravo, argumentos suficientes para desconstituir a decisão recorrida.

VII - Agravo Interno improvido." *(AgInt no REsp 1627291/SC, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/04/2017, DJe 10/04/2017)*

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES DO STJ. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO À CLÁUSULA DA RESERVA DE PLENÁRIO. NÃO OCORRÊNCIA. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I. Agravo interno interposto em 20/04/2016, contra decisão publicada em 29/03/2016.

II. Na esteira do entendimento firmado no STJ, "o crédito presumido de ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com vistas a proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado estado-membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo por que não compõe a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS" (STJ, AgRg no AREsp 626.124/PB, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 06/04/2015). No mesmo sentido: STJ, AgRg no REsp 1.402.204/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 02/06/2015.

III. Consoante a jurisprudência desta Corte, "a questão referente à ofensa ao princípio da reserva de plenário (art. 97 da CF) não deve ser confundida com a interpretação de normas legais embasada na jurisprudência deste Tribunal" (STJ, AgRg no REsp 1.330.888/AM, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 21/02/2014).

IV. Agravo interno improvido." *(AgInt no AREsp 843.051/SP, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2016, DJe 02/06/2016)*

"CRÉDITO-PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. TESE DOS "CINCO MAIS CINCO". LC Nº 118/2005. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

(...)

III - Verifica-se que, independentemente da classificação contábil que é dada, os referidos créditos escriturais não se caracterizam como receita, porquanto inexiste incorporação ao patrimônio das empresas industriais, não havendo repasse dos valores aos produtos e ao consumidor final, pois se trata de mero ressarcimento de custos que elas realizam com o transporte para a aquisição de matéria-prima em outro estado federado.

IV - Não se tratando de receita, não há que se falar em incidência dos aludidos créditos-presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

V - Recurso especial improvido." (REsp 1025833/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/11/2008, DJe 17/11/2008) (destaque nosso)

É de se consignar que o Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do RE nº 606.107 de relatoria da Ministra Rosa Weber, com repercussão geral reconhecida, definiu que os créditos de ICMS transferidos a terceiros por empresa exportadora não compõem a base de cálculo das contribuições para PIS e COFINS. Referida decisão está assim ementada:

"RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de "receita" constante do seu art. 195, I, "b") não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, "a", da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.

III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.

IV - O art. 155, § 2º, X, "a", da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura "a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores". Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional.

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, "b", da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, "independentemente de sua denominação ou classificação contábil". Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, "a", da Constituição Federal.

VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

> IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, "b", da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC." *(RE 606107, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013) (destaque nosso)*

Entendo que os fundamentos adotados em tal decisão são válidos para o caso em debate.

O Supremo Tribunal Federal afastou à época a cobrança das contribuições, sob o argumento de que tais créditos de ICMS representariam incentivo à exportação – e que não seriam passíveis de tributação pelo PIS e pela COFINS, pois não se trata de riqueza, não se ajustando ao conceito de receita para fins de incidência desses tributos.

A matéria também tem sido decidida pelo CARF, em favor da tese de defesa apresentada pela Recorrente.

Da Câmara Superior de Recursos Fiscais, colhem-se os seguintes precedentes:

> "Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
>
> Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013
>
> CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.
>
> O valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal não integra a base de cálculo da Cofins.
>
> Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep
>
> Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013
>
> CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.
>
> O valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal não integra a base de cálculo da Cofins." *(Processo nº 11516.721250/2014-05; Acórdão n° 9303-005.847; Redator designado para o voto vencedor Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 17/10/2017)*

> "Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
>
> Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2010
>
> COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS.
>
> Os créditos decorrentes do princípio da não-cumulatividade do ICMS, apurados de forma presuntiva, não se constituem em receitas da pessoa jurídica e não integram a base de cálculo da Cofins não cumulativa.
>
> Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep
>
> Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2010
>
> PIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS.
>
> Os créditos decorrentes do princípio da não-cumulatividade do ICMS, apurados de forma presuntiva, não se constituem em receitas da pessoa jurídica e não integram a base de cálculo da contribuição para o PIS não cumulativa." (Processo nº 11624.720020/2013-11; Acórdão nº 9303-006.878; Relator Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos; sessão de 12/06/2018)

> "Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2010

COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS.

Os créditos decorrentes do princípio da não-cumulatividade do ICMS, apurados de forma presuntiva, não se constituem em receitas da pessoa jurídica e não integram a base de cálculo da Cofins não cumulativa.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2010

PIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS.

Os créditos decorrentes do princípio da não-cumulatividade do ICMS, apurados de forma presuntiva, não se constituem em receitas da pessoa jurídica e não integram a base de cálculo da contribuição para o PIS não cumulativa." (Processo nº 11624.720020/2013-11; Acórdão nº 9303-006.878; Relator Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos; sessão de 12/06/2018)

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS.

Os créditos decorrentes do princípio da não-cumulatividade do ICMS, apurados de forma presuntiva, não se constituem em receitas da pessoa jurídica e não integram a base de cálculo da Cofins não-cumulativa. Nos termos do §8º, do art. 63 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, importa consignar ser o entendimento da maioria do Colegiado que há a exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo da contribuição social em razão da não-cumulatividade do próprio ICMS." (Processo nº 11080.010862/2003-75; Acórdão nº 9303-008.250; Relatora Conselheira Vanessa Maria Cecconello; sessão de 19/03/2019)

Ainda do CARF:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

Os créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Governos Estaduais ao contribuinte não se constituem em receita bruta, restando afastada a incidência da COFINS do regime não-cumulativo sobre eles." (Processo nº 11065.101292/2006-62; Acórdão nº 3301-006.070; Relator Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes; sessão de 24/04/2019)

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 31/10/2009 a 31/12/2009

(...)

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 31/10/2009 a 31/12/2009

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. INCIDÊNCIA DE PIS

> Trata-se de incentivo fiscal, cujo objetivo é o de reduzir a despesa com ICMS. Portanto, não é receita e não deve ser incluído nas bases de cálculo do PIS.
>
> Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
>
> Período de apuração: 31/10/2009 a 31/12/2009
>
> CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. INCIDÊNCIA DE COFINS
>
> Trata-se de incentivo fiscal, cujo objetivo é o de reduzir a despesa com ICMS. Portanto, não é receita e não deve ser incluído nas bases de cálculo do COFINS.
>
> Recurso Voluntário Provido em Parte." (Processo nº 11516.722481/2014-28; Acórdão n° 3301-004.055; Relator Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira; sessão de 27/09/2017)

> "Assunto: Classificação de Mercadorias
>
> Ano-calendário: 2011
>
> PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS.
>
> O "crédito presumido do ICMS", mero incentivo fiscal, não se trata de receita auferida pela empresa, portanto, está fora do campo de incidência do PIS e da COFINS, não devendo compor a sua base de cálculo. Não há a subsunção do fato concreto (crédito presumido do ICMS) com a hipótese normativa (auferir receita), portanto, não se instaurará o consequente da norma (relação jurídico tributária/obrigação tributária)." (Processo nº 10480.723327/2015-46; Acórdão nº 1302-002.303; Relator Conselheiro Rogério Aparecido Gil; sessão de 24/07/2017)

Por fim, e não menos importante, é preciso lembrar que a Lei Complementar nº 160/2017, em seu art. 9º alterou a redação da Lei 12.973/2014, com a inclusão do § 4º no art. 30 desta lei, *in verbis:*

> "§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do **caput** do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo."

Assim, todo e qualquer benefício fiscal de ICMS, incluindo a concessão de crédito presumido pelos Estados são considerados como subvenções para investimento de acordo com o texto legal referido.

Neste contexto, diante da opção do legislador nacional, repita-se, todas as subvenções relativas ao ICMS, devem ser consideradas como sendo de investimento, o que afasta por completo a exigência do PIS e da COFINS.

E a aplicação do art. 9º da Lei Complementar nº 160/2017 opera efeitos retroativos, por se tratar de norma de caráter interpretativo, bem como tem aplicação aos processos administrativos em curso, dada a inclusão do § 5º no art. 30 da Lei 12.973/2014:

> "§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados."

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

Mérito – Necessidade de exclusão do ICMS pelo Regime de Substituição Tributária da base de cálculo do PIS e da COFINS

A decisão recorrida excluiu parcela da rubrica questionada (ICMS – Substituição Tributária), deixando no entanto de excluir outros valores em razão da ausência de comprovação.

No tema, improcedem os argumentos recursais, razão pela qual, é de se reproduzir o decidido na decisão vergastada:

> "Diante da possibilidade de exclusão dos valores do ICMS – substituição tributária, das alegações concernentes a esta questão e por outros motivos, os autos foram convertidos em diligência para que a fiscalização analisasse tais alegações.
>
> Para dar cumprimento à diligência, e em razão de estarem pouco legíveis as Notas Fiscais de Venda de Mercadorias Sujeitas ao Regime de Substituição Tributária, a fiscalização intimou a contribuinte a apresentar as Notas Fiscais Originais, conforme Termo de Intimação nº 1-2314, às fls. 4177/4178, e Aviso de Recebimento às fls. 4179/4182, nos seguintes termos:
>
> *3) Planilha eletrônica, em formato excel, discriminando as Notas Fiscais de VENDA de mercadorias sujeitas à SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA contendo as seguintes informações:*
>
> ***(a)** nº da Nota Fiscal, **(b)** data de emissão, **(c)** CNPJ do Cliente, **(d)** nome do Cliente, **(e)** CFOP, **(f)** descrição da operação, **(g)** Valor da Mercadoria, **(h) Descrição da Mercadoria**, **(i) NCM**, **(j)** Quantidade, **(k)** Valor do Item, **(l)** Valor da NF, **(m)** Valor do ICMS recolhido em Substituição Tributária, **(n) Alíquota do PIS, (o) Valor do PIS, (p) Alíquota da Cofins** e **(q) Valor da Cofins**.*
>
> *3-1) **Apresentar as vias ORIGINAIS das Notas Fiscais de VENDA descritas em tendimento ao item 3.***
>
> No Relatório de Diligência em cumprimento da Resolução nº 395, a respeito desta questão específica, a fiscal consignou o seguinte:
>
> *"[...]Ante o não atendimento da intimação fiscal, apenas alguns valores e informações puderam ser verificados, em razão da absoluta impossibilidade de leitura e compreensão de parte das cópias das notas fiscais das mercadorias sujeitas à substituição tributária que foram apresentadas na impugnação.*
>
> *Quanto às Notas Fiscais de Venda de Mercadorias Sujeitas ao Regime de Substituição Tributária, especificamente juntadas às fls. 3802/3814, a fiscalização não conseguiu aferir seus valores porquanto as cópias estão ilegíveis. Embora na Planilha à fl. 3801 a impugnante tenha listado os alegados valores do ICMS ST referentes **ao mês 09/2008**, a fiscalização **não pode visualizá-los nos documentos constantes dos autos**.*
>
> *Assim, a alegação não trouxe consigo prova hábil e idônea a confirmá-la, mesmo sendo oportunizado durante esta diligência fazê-lo, como já relatado.*
>
> *Quanto às NF juntadas às fls. 3816/4021, ante o não atendimento da intimação fiscal, a fiscalização não conseguiu verificar a integralidade dos dados de várias delas, mas alguns valores do ICMS ST registrados nestas NF foram identificados com auxílio das Planilhas elaboradas pela fiscalizada. Quanto ao nº da NF, à data de emissão do documento e o valor do ICMS ST, eles foram obtidos, em parte dos casos, com o auxílio das Planilhas às fls. 3816, 3858, 3914, 3970.*
>
> No corpo de Relatório de Diligência, foram listados os valores do ICMS - ST que, segundo a fiscalização foram possíveis de ser visualizados.
>
> Concluindo o tema, a fiscal assim dispôs:
>
> *"A precariedade das cópias das NF de Vendas de Mercadorias Sujeitas ao Regime de Substituição Tributária juntadas aos autos e a recusa injustificada da apresentação dos documentos originais requeridos mediante Termo de Intimação Fiscal são razões para a (insegurança) insatisfação da fiscalização da aceitação destas cópias como elementos de prova, contudo, a convicção e o convencimento quanto a suficiência destes documentos como prova da inserção destes valores (ICMS-ST) na base de cálculo tributada pela fiscalização compete à DRJ. Nesse sentir, apenas informa-se que a soma*

> *dos valores do ICMS ST enxergados (legíveis) pela fiscalização é de* ***R$172.421,88 no mês 12/2008****."*
>
> Diante da impossibilidade de reconhecimento de valores de ICMS ST além daqueles apurados no curso da diligência realizada, pelos motivos descritos no Relatório de Diligência Fiscal de fls. 4.050/4.069, reconheço que apenas o valor de R$ 172.421,88, deve ser excluído das bases de cálculo do PIS e da Cofins no mês de dezembro de 2008, a título de ICMS ST."

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso na matéria.

Mérito – Necessidade de exclusão das receitas de vendas inexistentes – Erros/inconsistências materiais do lançamento de ofício – Dos lançamentos com erro material na ECD – Das receitas/faturamento inexistentes – Da isenção do PIS/COFINS sobre exportações

Defende a Recorrente, em observância ao princípio da verdade real e do lançamento sobre a efetiva ocorrência material do fato gerador sobre receitas/faturamento inexistentes, lançados por erro na ECD/SPED e que não encontram realidade na sua escrita fiscal.

Diz, ainda, que deveria ter sido intimada a esclarecer tamanhas divergências entre a ECD e a sua escrita fiscal.

Não tem a razão a Recorrente, no transcurso processual foram realizadas diligências com vistas que a Recorrente demonstrasse de modo efetivo a regularidade de sua escrita fiscal, não tendo logrado êxito em tal sentido.

Tanto a Fiscalização quanto a DRJ foram diligentes no que se refere a realização de diligências a apurar a verdade dos fatos.

Os argumentos trazidos em sede recursal não são capazes de alterar a realidade existente.

Assim, maiores delongas são desnecessárias, razão pela qual, voto por negar provimento ao recurso na matéria.

- Do Recurso de Ofício – Não conhecimento

Extrai-se da decisão recorrida que foram mantidos os valores das contribuições para o PIS e COFINS, conforme quadro a seguir:

PERÍODO DE APURAÇÃO	PIS A PAGAR	COFINS A PAGAR
Abril/2008	R$ 114.881,99	R$ 527.286,85
Maio/2008	R$ 124.439,45	R$ 565.649,49
Junho/2008	R$ 156.655,18	R$ 721.439,50
Julho/2008	R$ 229.261,43	R$ 1.055.870,27
Agosto/2008	R$ 208.616,98	R$ 960.782,31
Setembro/2008	R$ 182.098,59	R$ 835.218,69
Outubro/2008	R$ 165.832,47	R$ 790.090,16
Novembro/2008	R$ 48.434,14	R$ 213.239,28
Dezembro/2008	R$ 154.273,68	R$ 715.680,34

Tem-se, portanto, que a título de COFINS foi mantido o lançamento no importe total de R$ 1.384.493,91 para o PIS e R$ 6.385.256,89 para COFINS, os quais acrescidos da multa de 75% para cada auto (R$ 1.038.370,43 – PIS e 4.788.942,67 - COFINS), remontam no valor total de R$ 13.597.063,90.

Os Autos de Infração, originalmente, previam os valores a seguir consignados:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Secretaria da Receita Federal do Brasil

Folha: _____

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

SUJEITO PASSIVO

CNPJ
04.289.494/0001-27
Nome Empresarial
MULTIMEX S/A

CÁLCULO DA MULTA E JUROS DE MORA

Período de Apuração	Vencimento	Contribuição	Multa (%)	Valor da Multa	Juros (%)	Valor dos Juros
04/2008	20/05/2008	140.696,90	75,00	105.522,68	48,19	67.801,84
05/2008	20/06/2008	151.589,23	75,00	113.691,92	47,23	71.595,59
06/2008	18/07/2008	157.486,22	75,00	118.114,67	46,16	72.695,64
07/2008	20/08/2008	229.261,43	75,00	171.946,07	45,14	103.488,61
08/2008	19/09/2008	209.395,88	75,00	157.046,91	44,04	92.217,95
09/2008	20/10/2008	182.098,59	75,00	136.573,94	42,86	78.047,46
10/2008	25/11/2008	174.657,89	75,00	130.993,42	41,84	73.076,86
11/2008	23/12/2008	111.780,90	75,00	83.835,68	40,72	45.517,18
12/2008	23/01/2009	201.210,06	75,00	150.907,55	39,67	79.820,03
Total		1.558.177,10		1.168.632,84		684.261,16

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Secretaria da Receita Federal do Brasil

Folha: _____

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA
CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

SUJEITO PASSIVO

CNPJ
04.289.494/0001-27
Nome Empresarial
MULTIMEX S/A

CÁLCULO DA MULTA E JUROS DE MORA

Período de Apuração	Vencimento	Contribuição	Multa (%)	Valor da Multa	Juros (%)	Valor dos Juros
04/2008	20/05/2008	646.192,03	75,00	484.644,02	48,19	311.399,94
05/2008	20/06/2008	690.703,29	75,00	518.027,47	47,23	326.219,16
06/2008	18/07/2008	725.267,31	75,00	543.950,48	46,16	334.783,39
07/2008	20/08/2008	1.055.870,27	75,00	791.902,70	45,14	476.619,84
08/2008	19/09/2008	964.369,99	75,00	723.277,49	44,04	424.708,54
09/2008	20/10/2008	835.218,69	75,00	626.414,02	42,86	357.974,73
10/2008	25/11/2008	830.740,61	75,00	623.055,46	41,84	347.581,87
11/2008	23/12/2008	509.365,02	75,00	382.023,77	40,72	207.413,44
12/2008	23/01/2009	931.875,39	75,00	698.906,54	39,67	369.674,97
Total		7.189.602,60		5.392.201,95		3.156.375,88

Assim, a título de COFINS e PIS, com o acréscimo da multa de 75% os Autos de Infração lavrados remontavam em R$ 15.308.614,49.

Cotejando-se os valores originais de R$ 15.308.614,49 (principal e multa) e os mantidos de R$ 13.597.063,90 (principal e multa), tem-se que a exoneração pela decisão de 1ª instância compreende o valor de R$ 1.770.550,59.

É de se destacar que a Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017 majorou o limite de alçada para interposição de recurso de ofício, que deixou de ser o estabelecido na Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, na quantia de R$ 1.000.000,00 um milhão de reais, para R$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), conforme a seguir transcrito:

> "Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017.
>
> (Publicado(a) no DOU de 10/02/2017, seção 1, pág. 12).
>
> Estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ).
>
> O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição Federal e tendo em vista o disposto no inciso I do art.
>
> 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolve:
>
> Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).
>
> § 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo
>
> § 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.
>
> Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.
>
> Art. 3º Fica revogada a Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008".

Nestes termos, de acordo como o valor exonerado está abaixo do valor de alçada é de não se conhecer do Recurso de Ofício, com aplicação da Súmula CARF nº 103, a qual assim dispõe:

> "Súmula CARF nº 103 Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância."

Assim. voto no sentido de não conhecer do Recurso de Ofício.

Diante de todo o exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em não conhecer do Recurso de Ofício, por aplicação da Súmula CARF nº 103, e em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos seguintes: I - excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS o valor apurado do crédito presumido de ICMS; e II - excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade