



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10983.906334/2012-78
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3002-001.974 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 15 de junho de 2021
Recorrente CCQM - COMERCIAL CATARINENSE QUÍMICA E METAIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

NULIDADE. DECISÃO DA DRJ QUE INOVA NA FUNDAMENTAÇÃO.

É nula a decisão da DRJ que julga improcedente a manifestação de inconformidade com base em fundamento que não constou no detalhamento do despacho decisório, tendo em vista incorrer em cerceamento de defesa do contribuinte, conforme artigo 59, inciso II, do Decreto 70.235/1972.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO PELA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. ARTIGO 146 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

À autoridade julgadora de primeira instância não é permitido alterar o fundamento da glosa do crédito mediante novo critério, que se configura diferente daquele apontado pela autoridade fiscal no despacho decisório, por força do artigo 146, do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acatar a preliminar de nulidade da decisão recorrida, para dar parcial provimento do recurso voluntário e determinar o retorno do processo à instância de piso, para que nova decisão seja proferida, cingindo-se ao motivo do indeferimento do crédito, vencido o Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves, que votou pela rejeição da preliminar de nulidade e, no mérito, por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Regis Venter - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Regis Venter (Presidente), Carlos Alberto da Silva Esteves, e Mariel Orsi Gameiro.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3002-001.974 - 3ª Seju/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10983.906334/2012-78

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto relatório da decisão de primeira instância:

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade apresentada em face do deferimento parcial de Pedido de Ressarcimento (PER n.º 32490.88969.231008.1.1.11-7310), no valor de R\$ 314.676,52, de créditos de Cofins não cumulativa do 4º trimestre de 2007 vinculados às receitas de vendas obtidas no mercado interno. Consoante Despacho Decisório de fl. 9, foi deferido à interessada o montante de R\$ 281.236,34, homologando-se parcialmente as compensações vinculadas.

Nos termos da Informação Fiscal, o objeto social da empresa CCQM – Comercial Catarinense Química e Metais LTDA é a importação e exportação de produtos químicos, produtos alimentícios destinados à alimentação animal, produtos agropecuários e fertilizantes, atuando basicamente na revenda destes bens.

Relativamente às glosas, esclarece a autoridade *a quo* que algumas notas fiscais relacionadas na Memória de Cálculo entregue pela contribuinte apresentaram discrepâncias de valor com o registro contábil. Informa que as notas fiscais entregues relativas às citadas irregularidades demonstraram que os valores de créditos calculados foram superiores aos valores constantes das notas fiscais e que o excesso da base de cálculo dos créditos foi glosado.

Anexou aos autos, para demonstrar o alegado, a Nota Fiscal de n.º 4623, que possui o valor total de R\$ 743.956,40 e na memória de cálculo o crédito foi calculado sobre o valor de R\$ 831.719,42, nos seguintes termos:

NUMERO DA NOTA FISCAL	DATA DE EMISSÃO	NOME DO PARTICIPANTE	ITEM	DESCRICAÇÃO	CFOP	MEMÓRIA DE CÁLCULO	VALOR DA NOTA FISCAL	DIFERENÇA
004623/1	10/10/2007	ERAMET	1	NIQUEL CATODOS	3.102	575.554,44		
004623/1	10/10/2007	ERAMET	1	CLORETO DE NIQUEL	3.102	256.164,98		
Valor total da Nota						831.719,42	743.956,40	87.763,02

A fiscalização relacionou ainda todas as notas fiscais que apresentaram tal discrepância. Relata que todas as notas fiscais com divergência de valores foram declaradas exclusivamente na Ficha 16B (créditos vinculados à importação) e que, portanto, nenhuma glosa foi efetuada em relação ao crédito informado na Ficha 16A (créditos vinculados às receitas de bens adquiridos no mercado interno) do Dacon.

Apresenta, o seguinte resultado final da análise do direito creditório:

CNPJ 07.202.699/0001-11

Tabela A

PER 32490.88969.231008.1.1.11-7310

Ficha Detalhamento do Crédito – COFINS

MERCADO INTERNO

ORIGINAL

Descrição	Outubro	Novembro	Dezembro	Total
Crédito do COFINS Mercado Interno (art. 17 da Lei nº 11.033/2004)	308.866,58	0,00	228.300,91	537.167,49
Parcela do Crédito Utilizada para Deduzir da COFINS	105.346,74	0,00	117.144,23	222.490,97
Parcela do Crédito Utilizada Mediante Entrega de Declarações de Compensação	0,00	0,00	0,00	0,00
Saldo de Créditos Passível de Ressarcimento	203.519,84	0,00	111.156,68	314.676,52

RECONHECIDO

Descrição	Outubro	Novembro	Dezembro	Total
Crédito do COFINS Mercado Interno (art. 17 da Lei nº 11.033/2004)	293.055,36	0,00	210.671,95	503.727,31
Parcela do Crédito Utilizada para Deduzir da COFINS	105.346,74	0,00	117.144,23	222.490,97
Parcela do Crédito Utilizada Mediante Entrega de Declarações de Compensação	0,00	0,00	0,00	0,00
Saldo de Créditos Passível de Ressarcimento	187.708,62	0,00	93.527,72	281.236,34

Cientificada em 16/04/2013, a contribuinte apresentou, em 15/05/2013, a manifestação de inconformidade fls. 12/17, a seguir sintetizada.

Alega que foi verificado pela fiscalização apenas o campo "Valor" dos produtos, sendo desconsiderado os devidos recolhimentos sobre gastos com desembaraço aduaneiro e outros tributos, conforme informações constantes nas observações complementares dos documentos de importação.

Explica que as diferenças glosadas pela fiscalização ocorreram devido ao fato de que o valor contábil da nota fiscal é menor que os valores das bases de cálculo do PIS-Importação

e Cofins-Importação reconhecidos na DI, que são tributos regulamentados pela Lei n.º 10.865/2004.

Afirma que o PIS-Importação e a Cofins-Importação foram creditados de acordo com o efetivo recolhimento feito no desembaraço aduaneiro, comprovado pelo registro das DI.

Na seqüência, discorre sobre o direito ao crédito do PIS-Importação e da Cofins-Importação previsto na Lei n.º 10.865/2004. Aduz que a memória de cálculo e o Dacon foram informados com os valores recolhidos na importação e conseqüentemente o valor contábil das notas fiscais de importação foram preenchidos de acordo com as bases de cálculo das citadas contribuições.

Solicita que seja considerado no campo "valor contábil" da memória de cálculo das notas fiscais de importação a efetiva base de cálculo do PIS-Importação e da Cofins-importação, conforme detalhado na DI.

Alega que o Fisco considerou apenas o direito creditório relativo à aplicação das alíquotas do PIS e da Cofins sobre os valores das notas fiscais excluindo o IPI.

Argumenta que o direito ao crédito, todavia, deve ser calculado sobre a base de cálculo no momento da importação, conforme §3º do art. 15 da Lei n.º 10.865/2004.

Anexa aos autos Declarações de Importação, buscando comprovar "*os devidos recolhimentos do PIS-Importação e Cofins-importação, declarações estas correspondentes às notas fiscais mencionadas no Despacho Decisório*".

Requer a procedência do recurso apresentado.

É o relatório.

A Quarta Turma da DRJ/FNS proferiu acórdão n.º 07-27.602, em 28 de fevereiro de 2012 (e-fls. 44), com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

COFINS-IMPORTAÇÃO. CRÉDITOS. UTILIZAÇÃO.

Os créditos advindos da importação de bens e serviços não são passíveis de ressarcimento quando estiverem vinculados às receitas de vendas tributadas no mercado interno.

A recorrente foi intimada em 13 de fevereiro de 2019, conforme Termo de Ciência por abertura de mensagem (e-fls. 85) interpôs Recurso Voluntário em 14 de março de 2019 (e-fls. 86), no qual afirma, em síntese: preliminarmente, a nulidade do despacho decisório sem fundamentação; nulidade do acórdão recorrido por alteração do fundamento jurídico; no mérito, da base de cálculo para aproveitamento dos créditos de pis e cofins importação.

Não juntou provas em sede de Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

A controvérsia cinge-se no direito creditório pleiteado pelo recorrente, mediante pedido de ressarcimento de Cofins, vinculados à receita obtida no mercado interno – não tributada, apurados no 4º trimestre de 2007.

Entendo que, os pilares argumentativos residem em: i) se houve alteração no fundamento jurídico entre a razão pela qual o crédito foi glosado no despacho decisório, e as razões utilizadas pela DRJ para julgar improcedente a manifestação de inconformidade; ii) superado tal pilar, se há direito ao crédito.

Pois bem, tratarei em partes.

Da alteração do fundamento jurídico

Preliminarmente, sem delongas, acato a nulidade suscitada pelo contribuinte para a decisão proferida pela DRJ, e para tanto, é necessário percorrer todo desenvolvimento do processo administrativo.

Afirma a recorrente que a DRJ alterou o fundamento jurídico utilizado para a glosa do crédito pleiteado, tendo em vista que, no detalhamento do despacho decisório, consta a seguinte razão:

Algumas NF relacionadas na Ficha 16B da MC apresentaram discrepância de valor *com* o registro contábil e a IN86. Mediante a Intimação CCQM 04/2013 foi solicitada a apresentação de cópia digitalizada destas NF, o que permitiu comprovar que os valores registrados na MC eram superiores aos valores originais das notas. O valor em excesso da base de cálculo dos créditos foi glosado de ofício conforme as tabelas apresentadas a seguir:" (Item 4.2 Pág. 5 de 8 - Despacho Decisório RFB)

Refere-se tão somente, a glosa, à análise da Ficha 16B, e que foi verificado apenas os campos “valor dos produtos” e relação ao “valor contábil” na memória de cálculo apresentada pelo contribuinte – quando respondeu à intimação feita para a comprovação do crédito pleiteado.

No primeiro momento, a fiscalização desconsiderou, portanto, os efetivos recolhimentos no desembaraço aduaneiro com suas respectivas bases de cálculo – constantes às informações complementares e documentos de importação – declarações de importação.

A manifestação de inconformidade do contribuinte afirma em sua defesa, tão somente o fato descrito acima, e junta as provas limitadas ao argumento – como as declarações de importação e comprovante de recolhimento do tributo em questão.

Ato contínuo, a decisão da DRJ afirma que:

Registre-se que tais valores foram efetivamente recolhido no dia 08/10/2007, data do registro da DI, conforme informações constantes do sistema SIEFPagamentos.

O relatório da interessada de fls. 19 e 20 demonstra que os valores apurados de PIS-Importação e a Cofins-Importação foram apurados em valores superiores aos constantes das notas fiscais, uma vez que, nos termos do art. 7º da Lei n.º 10.865, de 2004, a base de cálculo é o valor aduaneiro.

Relativamente ao direito ao crédito do PIS-Importação e da Cofins-Importação, nos termos do §1º do art. 15 da Lei n.º 10.865, de 2004, ele deve ser creditado nos montantes das contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços, *in verbis*:

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I - bens adquiridos para revenda;

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

Deste modo, à primeira vista, parece assistir razão à interessada, uma vez que ela recolheu o PIS Importação e a Cofins-Importação sobre bases de cálculo superiores às aceitas pela fiscalização.

Entretanto, altera integralmente a indicação da razão pela qual o crédito foi glosado:

Todavia, as informações prestadas pela contribuinte no Dacon indicam que as receitas de vendas dos produtos que importou no período de apuração em análise estão vinculados exclusivamente às receitas de vendas tributadas no mercado interno. Como se demonstrará, não é permitido o ressarcimento ou a compensação de tais créditos, mas apenas a sua utilização para dedução dos valores da contribuição a pagar.

(...)

Como se depreende da leitura dos dispositivos transcritos, fica demonstrado que a possibilidade de compensação, ou de ressarcimento em dinheiro, dos créditos de Cofins e PIS/Pasep apurados em decorrência de operações de importação restringe-se aos custos, despesas e encargos vinculados às vendas no mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência, não se estendendo aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior ou de vendas tributadas no mercado interno.

Diante do exposto, voto pela improcedência da manifestação de inconformidade apresentada, mantendo-se o deferimento parcial do PER n.º 32490.88969.231008.1.1.11-7310.

Nota-se claramente que, até a manifestação de inconformidade, o fundamento utilizado para a glosa dos créditos pleiteados a título de ressarcimento embasava-se tão somente em uma incoerência entre os valores declarados nos documentos fiscais – constantes às obrigações aduaneiras, como a declaração de importação, em contrapartida aos valores constantes às notas fiscais.

Além disso, o contribuinte se defende e apresenta documentos comprobatórios – que inclusive elidem o fundamento inicial, somente em relação à respectiva diferença apontada, sem qualquer menção, até aquele momento, de fundamento diverso.

Já, quando da decisão da DRJ, que entendeu existir o direito ao crédito e a ocorrência de tal equívoco quanto às diferenças dos valores das notas e dos valores das declarações de importação, o fundamento deixa de ser tal diferença, para a inexistência de direito creditório, posto que o conteúdo da Dacon permitiu constatar que as receitas apuradas no período estavam vinculadas às vendas tributadas no mercado interno.

Claramente há uma revisão integral dos fundamentos jurídicos que nortearam a prolação do despacho decisório inicial, em afronta ao disposto no artigo 146, do Código Tributário Nacional.

Respectiva norma preconiza que a modificação do critério jurídico adotado em um lançamento, seja decorrente de um ato de ofício da autoridade ou em virtude de decisão de um órgão administrativo de julgamento ou judicial, somente poderá ser alterado em relação aos fatos subsequentes à sua introdução.

O ato administrativo, e sua motivação, consubstancia o núcleo do direito material e do litígio – se instaurado nos atos subsequentes, o que consequentemente atinge frontalmente o direito de defesa do contribuinte e a coerência do desenvolvimento do processo administrativo fiscal.

E, nesse caso, evidente a ocorrência de prejudicialidade ao direito de defesa do contribuinte, que ao esmiuçar as razões pelas quais seu pedido de ressarcimento foi indeferido, apresentando sua defesa, embasada pela documentação acostada aos autos, de forma limitada àquilo que trazido na motivação da glosa, foi surpreendido com um novo motivo levantado pela decisão de primeira instância.

E, incontestemente que o cerceamento de defesa é causa de nulidade, prevista no artigo 59, inciso II, do Decreto 70.235/1972:

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.

Nesse sentido, entendo que a diferença de motivação utilizada pelas razões à glosa do pedido de ressarcimento trazida em sede de despacho decisório face às razões trazidas à glosa pela decisão de primeira instância – sem qualquer nexos ou similitude, implicam na mudança de fundamento jurídico, vedada pelo artigo 146, do Código Tributário Nacional.

Isto posto, conheço do presente recurso, para, preliminarmente anular a decisão de primeira instância, para que seja proferida nova decisão com análise restrita ao conteúdo do litígio instaurado pelas razões trazidas pela impugnação apresentada face ao despacho decisório.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro

Fl. 7 do Acórdão n.º 3002-001.974 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10983.906334/2012-78