



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

Processo nº 10166.720318/2016-47
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-005.139 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de abril de 2018
Matéria PIS e COFINS
Recorrente PAULO OCTAVIO INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

CRÉDITO. PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INCORPORADORA DE IMÓVEIS E AFINS.

Na hipótese de empresas de incorporação de imóveis e demais atividades detalhadas no *caput* do art. 4º da lei n. 10.833/03, deverá o contribuinte, para fins de creditamento de PIS e COFINS, provar que os gastos creditados se enquadram no conceito de insumo, bem como demonstrar a vinculação de tais gastos com as receitas decorrentes das vendas das unidades de imóveis na medida em que tais bens forem comercializados, exatamente como prescreve o § 3º do sobredito prescritivo legal, prova essa que inexistiu no caso em concreto.

CRÉDITOS. PIS E COFINS. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES PARA CONSUMO. EXPRESSA AUTORIZAÇÃO LEGAL AUTORIZANDO O CREDITAMENTO.

Em se tratando de aquisição de combustíveis e lubrificantes para fins de consumo o creditamento de tais bens encontra amparo em expressa previsão legal, haja vista o teor do disposto nos incisos II dos artigos 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

GLOSA. SALDOS CREDORES. ANOS ANTERIORES. DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

A atividade de glosar créditos aproveitados pelo contribuinte, mas por ele não comprovados, faz parte da tarefa da autoridade administrativa de correta quantificação do valor do tributo devido no período fiscalizado, em conformidade com o disposto no art. 142 do CTN.

As normas veiculadas pelos arts. 150, § 4º do CTN e 173 do CTN determinam hipóteses de extinção do crédito tributário pelo decurso de prazo

para o Fisco constituí-lo. A vedação desses dispositivos restringe-se à constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício, não atingindo a atividade obrigatória de apuração do imposto devido no período fiscalizado quando este não esteja abrangido pela decadência.

Inexiste qualquer norma legal que vede a fiscalização de glosar créditos não comprovados pela contribuinte no período de apuração sob análise, ainda que a título de saldos credores de períodos anteriores.

MULTA DE OFÍCIO. OFENSA AO PRINCÍPIO QUE VEDA O CONFISCO. SÚMULA N. 02 DO CARF

É vedado ao CARF a realização de controle, ainda que difuso, de constitucionalidade de norma.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

É legítima a cobrança de juros de mora com base na variação da taxa Selic. Súmula CARF nº 4.

Recurso voluntário provido em parte

Crédito tributário mantido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar as glosas incidentes sobre a aquisição de combustíveis e lubrificantes. Vencida a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, que irá apresentar declaração de voto; e, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário sobre a glosa de crédito referente ao saldo credor dos anos de 2008, 2009 e 2010. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Relator, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto. Designada a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Relator Diego Diniz Ribeiro - Relator

(assinado digitalmente)

Relator Diego Diniz Ribeiro - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Vinicius Guimarães (Suplente convocado) e Carlos Augusto Daniel Neto. Ausente justificadamente o Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que foi substituído pelo Suplente convocado.

Relatório

1. Por bem retratar o caso em questão, emprego aqui parte do relatório desenvolvido quando da lavratura do acórdão n. 16-76.326 (fls. 529/545), veiculado pela DRJ em São Paulo, o que passo a fazer nos seguintes termos:

Trata-se de auto de infração lavrados contra a contribuinte em epígrafe, relativos à falta/insuficiência de recolhimento, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 394/411), no montante total de R\$ 25.199.335,55, e da contribuição para o PIS/Pasep (fls. 412/429), no montante total de R\$ 5.471.495,25, ambos referentes aos períodos de apuração janeiro/2011 a dezembro/2011.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 430/442), o autuante fundamentou a lavratura dos autos de infração nos seguintes termos:

a) Insuficiência de Recolhimento da contribuição para o PIS e da Cofins (Regime Não-Cumulativo).

(...)

• Receitas Auferidas pela Pessoa Jurídica

Na apuração das referidas contribuições, consideramos as receitas registradas na escrita comercial da empresa (fls. 142 a 247), ajustadas pelas deduções pertinentes (descontos, devoluções e estornos), nos termos do art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Não foram relacionados os rendimentos provenientes de contratos de obras por empreitada, que estavam sujeitos no período fiscalizado ao regime cumulativo de apuração do PIS/Cofins, além dos ganhos financeiros e não operacionais.

Os valores apurados pela fiscalização estão descritos nas Tabelas I e II, em anexo.

• Mercadorias e Insumos Adquiridos

(...)

No Termo de Início da Fiscalização (fls. 002 a 009), a empresa foi intimada a justificar discrepâncias identificadas pelo Fisco, relacionadas com o cálculo de créditos sobre serviços utilizados como insumos. Em sua resposta, a contribuinte informou, dentre outras coisas, o seguinte:

“Em outras palavras, isto quer dizer que os custos pagos ou incorridos, os quais são debitados em um grupo de custo individualizado por obra, quando da apuração do lucro bruto, esses mesmos custos ficam desmembrados, direcionado-se para o estoque de imóveis em construção no ativo circulante, relativo às unidades não vendidas, **para o custo diferido, relativo às unidades vendidas e ainda não recebidas** e para o custo operacional na demonstração do resultado do exercício, proporcionalmente ao valor recebido das unidades vendidas.

O Tratamento adotado para fins de utilização dos créditos para o PIS e Cofins, encontra-se nos registros contábeis do grupo denominado ‘Transitório’, onde são contabilizados analiticamente os custos das obras em execução. Na DIPJ encontra-se os registros correspondentes aos custos das obras, cujos recebimentos ocorreram até aquela data.” [Grifei].

De acordo com essas informações prestadas pela empresa, o tratamento adotado para utilização dos créditos de PIS e de Cofins consta dos registros efetuados na escrita comercial em contas do grupo denominado “Transitório”. Ao analisar a contabilidade, identificamos os seguintes fatos em relação aos registros efetuados no citado grupo de contas (fls. 354 a 378):

a) lançamentos realizados apenas em contas representativas de obras por empreitada (fls. 355 a 378 – coluna “Descrição da Conta de Nível 2”), cujas receitas estavam submetidas no período fiscalizado ao regime cumulativo de apuração da contribuição para o PIS e da Cofins, razão pela qual seria incabível o cálculo de créditos sobre os dispêndios vinculados a essa atividade, conforme preceitua o art. 3º, § 7º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

b) transferência de valores, ao fim de cada mês, para contas do passivo, representativas de custo diferido, no grupo “Resultado de Exercícios Futuros” (fls. 355 a 378). De acordo com as informações prestadas pela empresa, esse fato estaria relacionado a unidades vendidas, mas cuja receita ainda não teria sido recebida, o que impediria o aproveitamento de créditos, conforme determinação prevista no art. 4º, § 3º, e art. 16 da Lei nº 10.833/2003;

c) registro de dispêndios que não dão direito ao cálculo de créditos a serem deduzidos da contribuição para o PIS e da Cofins (fls. 355 a 378 – linhas em negrito), tais como: salários, encargos trabalhistas, gastos com brindes, lanches e refeições, tributos, provisões de despesas, dentre outros.

Diante desses indícios, demandamos da empresa, no Termo de Intimação nº 3 (fls. 088 a 096 – item 3), a apresentação de informações sobre a composição dos valores registrados em contas de custos de obras por incorporação imobiliária (cifras que tiveram impacto na apuração do resultado do exercício), com indicação das unidades que geraram os dispêndios, as respectivas datas de vendas e os correspondentes registros de receitas, a fim de averiguar, dentre outros fatos, a correta aplicação da legislação tributária relativa ao cálculo de créditos da contribuição para o PIS e da Cofins. Em resposta (fl. 097), a contribuinte apenas informou que não havia localizado os documentos solicitados.

Nesse sentido, o art. 195, parágrafo único, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), determina que “Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram”.

Desse modo, efetuamos a glosa dos créditos calculados pela empresa sobre os valores de bens e serviços supostamente utilizados como insumos na prestação de serviços, conforme demonstrado nas Tabelas I e II em anexo, dada a ausência de elementos que permitam comprovar em quais atividades ou em quais unidades esses gastos foram de fato aplicados, impossibilitando a análise por parte do Fisco quanto ao direito pleiteado.

- Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica

(...)

Neste ponto, valem os mesmos argumentos elencados no tópico anterior – “Mercadorias e Insumos Adquiridos” – para a realização da glosa de valores, já que não foram apresentados elementos que permitam comprovar em quais atividades ou em quais unidades esses gastos foram de fato aplicados, impossibilitando a análise por parte do Fisco quanto ao direito pleiteado.

Além disso, foram identificados na escrita comercial da empresa registros de despesas administrativas com serviços prestados por pessoas jurídicas (fls. 254 a 289). Por se referirem a dispêndios aplicados em “atividade-meio” da empresa, os valores não foram considerados na apuração dos créditos a serem descontados da contribuição para o PIS e da Cofins.

O entendimento da Secretaria da Receita Federal quanto a esse tema, exposto na Solução de Divergência nº 15, de 30 de maio de 2008, é o de que “para efeito do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado”.

- Combustíveis e Lubrificantes

As mercadorias registradas nessa conta (fls. 489 a 491) estão sujeitas ao regime monofásico de apuração do PIS/Cofins, conforme art. 9º, incisos I e II, da Instrução Normativa SRF nº 594, de 26 de dezembro de 2005. Nessa sistemática, a alíquota é concentrada no setor que produziu ou importou o produto, sendo desoneradas as etapas subseqüentes de comercialização.

Por isso, no caso da empresa fiscalizada, não há direito ao crédito na aquisição das mercadorias em questão, nos termos do art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, com as alterações da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, motivo pelo qual realizamos a glosa dos valores que haviam sido descontados no cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins, conforme demonstrado nas Tabelas I e II em anexo.

(...)

- Saldo de Créditos de Períodos Anteriores

Identificamos, com base nos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon (fls. 383 a 384), que as sobras de créditos aproveitadas pela contribuinte no período fiscalizado (fl. 025) foram constituídas nos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010 (fls. 385 a 392).

No Termo de Intimação nº 3 (fls. 308 a 311), solicitamos à empresa a demonstração da formação/composição dos valores deduzidos na apuração da contribuição para o PIS e da Cofins a título de “saldo credor de períodos anteriores”, conforme planilhas de apuração entregues ao Fisco (fl. 25), acompanhada da documentação comprobatória pertinente. A demanda se fez necessária para análise do caso, porque a empresa possuía, nos citados períodos, receitas tributadas parte no regime não-cumulativo do PIS/Cofins e parte no regime cumulativo.

Em sua resposta (fls. 097 a 141), a contribuinte não apresentou informações para os anos-calendário 2008 e 2009. Em relação ao ano- calendário 2010, as planilhas de apuração entregues à Receita Federal não trazem a indicação da prestação de serviço ou dos bens fabricados nos quais os custos/despesas supostamente geradores de créditos foram utilizados como insumos, o que impossibilita a análise por parte do Fisco quanto ao direito pleiteado, conforme já exposto no tópico referente à “Mercadorias e Insumos Adquiridos”. Nesse sentido, o art. 195, parágrafo único, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), determina que “Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram”.

Efetuamos, assim, a glosa do saldo de crédito de períodos anteriores existentes no início de 2011, nos montantes de R\$ 1.275.718,08 (referente ao PIS) e R\$ 5.916.048,38 (referente à Cofins).

(...).

2. Uma vez cientificado, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 450/502, oportunidade em que, em suma, alegou o que segue:

(i) após discurrir acerca do sistema não-cumulativo no PIS e na COFINS e o método que entende ser o mais adequado para a apuração dos créditos, defendeu que os insumos e serviços empregados na construção de imóveis e atividade de incorporação imobiliária devem ser considerados para fins de apuração do PIS e da COFINS devidos;

(ii) que os registros de gastos referentes à utilização dos créditos de PIS e de COFINS compõem, em um primeiro momento, um grupo contábil transitório denominado "grupo 05", no qual são escriturados os custos das obras em execução. Ato contínuo, os créditos registrados são compensados proporcionalmente aos valores recebidos pelas unidades vendidas nas obras por incorporação imobiliária;

(iii) que a exigência fiscal de detalhar a relação dos créditos com o valor da receita auferida com a indicação da específica unidade imobiliária que gerou o dispêndio seria indevida;

(iv) que a glosa de créditos relativas à contratação de serviço de pessoas jurídicas ao pretexto de configurar "atividade-meio" também seria indevida, já que a recorrente também possui no seu objeto social a atividade de "administração de imóveis";

(v) que a glosa de créditos com aquisição de combustíveis e lubrificantes ao fundamento de tais bens se sujeitarem ao regime monofásico também seria indevida, uma vez que a empresa não adquire tais bens para comercialização, mas sim consumo na consecução do seu objeto social; e, por fim

(vi) que a multa imposta teria caráter confiscatório e os juros aplicados com base na taxa SELIC seriam ilegais.

3. Devidamente processada, a citada impugnação foi julgada improcedente pela DRJ, conforme se observa da ementa veiculada no acórdão recorrido e abaixo transcrita:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

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

*CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. CONTROLE DE
CONSTITUCIONALIDADE.*

Não cabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em vigor, pois tal competência é exclusiva dos órgãos do Poder Judiciário.

INSUMO. CONCEITO.

Insumo é a matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e qualquer outro bem adquirido de terceiros, não contabilizado no ativo imobilizado, que sofra alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou então seja aplicado ou consumido na prestação de serviços. Consideram-se insumos também os serviços prestados por terceiros aplicados na produção do produto ou prestação de serviço.

NÃO CUMULATIVIDADE. SALDO DE CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova de créditos, inclusive de saldo de créditos de períodos de apuração anteriores, utilizados como dedução da Cofins devida na sistemática da não-cumulatividade é da contribuinte. Não sendo essa prova produzida nos autos, correta a glosa das deduções efetuadas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em vigor, pois tal competência é exclusiva dos órgãos do Poder Judiciário.

INSUMO. CONCEITO.

Insumo é a matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e qualquer outro bem adquirido de terceiros, não contabilizado no ativo imobilizado, que sofra alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou então seja aplicado ou consumido na prestação de serviços. Consideram-se insumos também os serviços prestados por terceiros aplicados na produção do produto ou prestação de serviço.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. SALDO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova de créditos, inclusive de saldo de créditos de períodos de apuração anteriores, utilizados como dedução do PIS/Pasep devido na sistemática da não-cumulatividade é da contribuinte. Não sendo essa prova produzida nos autos, correta a glosa das deduções efetuadas.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

4. Uma vez intimado o contribuinte apresentou o recurso voluntário de fls. 559/598, oportunidade em que repisou os fundamentos desenvolvidos em sede de impugnação.

5. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator Diego Diniz Ribeiro

6. O recurso voluntário interposto é tempestivo e preenche os demais pressupostos formais de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

I. Mérito

7. Para a devida resolução do presente caso, mister se faz, nesse instante, fixar algumas premissas a respeito da não-cumulatividade do PIS e da COFINS e que serão essenciais para a resolução da presente demanda.

(i) Créditos de PIS e COFINS e a ideia de insumo

8. A respeito deste assunto já tive a oportunidade de me manifestar no âmbito acadêmico¹, razão pela qual me valho de algumas considerações lá desenvolvidas no presente voto, o que faço nos seguintes termos:

(...) o principal ponto de discussão a respeito dos créditos de PIS e COFINS gravita em torno do conteúdo semântico do signo "insumo", i.e., do seu conceito para fins de aproveitamento de créditos para tais exações.

Por sua vez, o principal motivo jurídico¹ para essa discussão decorre do fato do legislador não ter delimitado o conceito de insumo para a hipótese aqui tratada. E, nesse tipo de situação, o operador do direito brasileiro, herdeiro de um modelo normativo-legalista², sente-se órfão por não encontrar essa resposta na lei.

Logo, os diferentes lados desse embate (fisco e contribuintes), procuram chegar a uma resposta por intermédio da convocação de métodos³ idênticos, os quais, por seu turno, são o retrato do já mencionado modelo normativo-legalista. Assim, a discussão aqui travada perpassa (i) pela criação de um conceito (geral, abstrato e ahistórico) de insumo supostamente decorrente de (ii) uma interpretação sistemática da lei, calcada na figura da (iii) analogia⁴.

Valendo-se desse racional, o fisco volta-se ao sistema jurídico⁵ e identifica um tributo no âmbito federal também sujeito ao regime não-cumulativo, qual seja, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). E, segundo dispõe conceitualmente a legislação desse imposto⁶, dá direito a crédito de IPI apenas aqueles insumos empregados ou consumidos ao longo de um determinado processo produtivo. Logo, por analogia, o conceito de insumo para PIS e COFINS também sujeitar-se-ia a tal interpretação (tida como restritiva pelos contribuintes), razão pela qual daria direito a crédito de PIS e COFINS apenas aquele insumo aplicado ou diretamente consumido no processo produtivo de um determinado bem ou para a prestação de um serviço específico⁷.

Por sua vez, o contribuinte também se vale do mesmo método acima indicado, i.e., também parte de uma análise sistemática do ordenamento jurídico⁸ para, ato contínuo, refutar os fundamentos invocados pelo fisco. Para tanto, aduz que o regime não-cumulativo do PIS e da COFINS é diferente do IPI, já que as bases de incidência dessas exações são distintas.

Nessa linha, lembra que enquanto a base do PIS e da COFINS decorre do fato do contribuinte auferir receita bruta, no IPI ela é fruto da operação com produtos industrializados. Logo, faz sentido que no IPI a não-cumulatividade esteja intimamente ligada à ideia de utilização do insumo no processo produtivo, já que tal análise estaria em compasso com a base de incidência

¹ RIBEIRO, Diego Diniz. "Créditos de PIS e COFINS: uma análise jusfilosófica. "in" "Revista Tributária e de Finanças Públicas". Thomson Reuters. vol. 116/2014. p. 137 - 150. Mai - Jun/2014.

desse imposto. Entretanto, o mesmo não seria verdadeiro para o PIS e para a COFINS, já que a base dessas contribuições é receita bruta, sendo lógico considerar como insumo aqueles bens ou serviços que contribuem para a formação dessa base exacional.

Assim, segundo a ótica dos contribuintes, o conceito de insumo para creditamento de PIS e COFINS deveria ser tratado de forma mais ampla, se aproximando, também por intermédio de analogia interpretativa, ao conceito de despesas dedutíveis utilizado para fins de apuração de Imposto sobre a Renda⁹ (o que, segundo o fisco, resultaria em uma interpretação extensiva do signo “insumo”).

Ao se analisar os dois posicionamentos antagônicos alhures sintetizados, é possível identificar importantes pontos em comum, mais precisamente a existência de (i) uma mesma mundividência jurídica e, conseqüentemente, (ii) uma unicidade quanto ao método empregado por esses diferentes posicionamentos interpretativos. Nesse sentido, as duas posições partem de um mesmo conceito de direito¹⁰, o que, por sua vez, redundando no emprego de um mesmo método jurídico¹¹. Logo, os dois pontos de vista defendem um conceito de insumo definido legalmente, ainda que construído mediante uma interpretação analógico-sistemática¹².

Tal fato, por seu turno, resulta na construção de um conceito abstrato¹³ e, por conseguinte, universal de insumo, o qual deve então ser aplicado (lógico-subsuntivamente) sempre que se estiver diante de uma hipótese de creditamento de PIS e COFINS. Nessa senda, por tratar-se de um conceito idealizado, as particularidades de uma dada operação em concreto não apresentam maior importância para a resolução do caso decidendo.

Em verdade, para a perspectiva metodológica aqui indicada, o adequado é que as circunstâncias fáticas de uma dada operação empresarial sejam deixadas de lado, sob pena de contaminarem o idealizado conceito de insumo. O conceito, ainda que por analogia-interpretativa, é conformado de forma exauriente pela lei (seja pela legislação do IPI, seja pela lei do IR), de modo a evitar que as particularidades do caso em concreto maculem o conceito legal eleito.

Ocorre que, tratar a discussão do creditamento do PIS e da COFINS como um simples embate de interpretações legais é absolutamente equivocado, na medida em que parte de um defasado conceito de direito e, conseqüentemente, da apropriação de um inadequado método jurídico.

(...).

9. Partindo desta análise crítica de como o debate é tratado entre fisco e contribuintes, proponho que a análise da não-cumulatividade no âmbito do PIS e da COFINS seja realizada com especial ênfase do caso em concreto. Assim, concluo no citado texto doutrinário:

(...).

Segundo professa o jusfilósofo português Castanheira Neves, o verdadeiro problema do direito é que “o mundo é um e os homens nele são muitos”¹⁴, motivo pelo qual a função do direito não é planificar previamente condutas, mas sim “resolver materialmente o necessário problema de convivência humana”¹⁵. Percebe-se, portanto, que para essa mundividência jurídica o direito é visto como um “continuum” prático, ou seja, ele é constituído¹⁶ de forma histórico-concreta, mediante a realização do caso decidendo¹⁷. Logo, a “a experiência jurídica jurisdicional é de índole essencialmente prudencial, sendo construída culturalmente em concreto, no momento da realização do caso decidendo”¹⁸.

Para essa concepção jurídica, a tarefa prática atribuída ao órgão jurisdicional¹⁹ tem um importante papel para o direito²⁰, na medida em além de realizá-lo em concreto, preenchendo-o de conteúdo, apresenta também a consequente função de promover a abertura do ordenamento jurídico ao novo, sem que isso, todavia, mitigue a sua substancial autonomia. Assim, a tarefa jurisdicional é vista como a mediação entre o “consensus jurídico-comunitário das intenções axiológico-normativas da «consciência jurídica geral», com as suas expectativas jurídico-sociais de validade e justiça”²¹.

Diante dessas premissas, é possível constatar a importância do caso decidendo²² para o direito e para a sua permanente (re)construção conteudística. É, pois, sobre o caso em concreto que deve ser atribuído o acento tônico do direito, razão pela qual as particularidades do caso decidendo são fundamentais para a sua própria resolução.

Partindo dessa concepção e, consequentemente, da metodologia daí extraída, é possível concluir que a adequada resolução dos casos concernentes ao creditamento de PIS e COFINS não está condicionada a uma definição conceitual e abstrata de insumo, na medida em que essa conceituação é insuficiente para contemplar toda a riqueza fática de uma operação empresarial e, consequentemente, para esgotar o conceito de insumo para aquela específica atividade.

Assim, a definição de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS depende de uma análise do caso em concreto, em especial (i) da operação empresarial desenvolvida pelo contribuinte e (ii) da importância do pretense insumo para o desenvolvimento dessa atividade empresarial. Percebe-se, portanto, que o “conceito” de insumo é definido pelo caso em concreto a partir das indagações problemáticas dele decorrentes, mas não por intermédio um conceito legal idealizado, abstrato e incapaz de entender e absorver as particularidades fáticas de uma específica operação empresarial em detrimento de outra.

(...).

10. Tais conclusões não são diferentes daquelas alcançadas por este Tribunal administrativo para fins de resolução do problema aqui exposto. O CARF possui consagrada jurisprudência no sentido de que a ideia de insumo para fins de não-cumulatividade do PIS e da COFINS é uma solução intermediária àquela defendida por fisco e contribuintes, levando em consideração, em especial, a atividade empresarial perpetrada pelo contribuinte e as realidades do seu processo produtivo. Nesse sentido, inclusive, é a posição sedimentada da Câmara Superior deste Tribunal administrativo, já na sua nova composição, conforme se observa da seguinte ementa:

Ementa

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INDÚSTRIA AVÍCOLA. INDUMENTÁRIA.

A indumentária de uso obrigatório na indústria de processamento de carnes é insumo indispensável ao processo produtivo e, como tal, gera direito a crédito DO PIS/COFINS.

(...).

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS

As leis instituidoras da sistemática não-cumulativa das contribuições PIS e COFINS, ao exigirem apenas que os insumos sejam utilizados na produção ou fabricação de bens, não condicionam a tomada de créditos ao "consumo" no processo produtivo, entendido este como o desgaste em razão de contato físico com os bens em elaboração. Comprovado que o bem foi empregado no processo produtivo e não se inclui entre os bens do ativo permanente, válido o crédito sobre o valor de sua aquisição.

(...).

(CARF; Processo n. 10925.720046/2012-12; Acórdão n. 9303-003.477; Câmara Superior. j. em 25/02/2016) (grifos nosso).

11. Patente está, portanto, que para este Tribunal é cediço que a ideia de insumo leva em consideração a particular atividade empresarial desenvolvida pelo contribuinte e a importância do bem/serviço creditado no processo produtivo, premissa esta adotada no presente voto.

(ii) Do caso em análise

12. Fixadas as premissas alhures, mister se faz novamente voltar-se ao caso decidendo para verificar se as glosas perpetradas pela fiscalização são ou não devidas.

13. Nesse sentido, insta destacar que no termo de verificação fiscal (fls. 430/440) a fiscalização descreve analiticamente quais foram os itens fiscalizados. Aliás, neste mesmo termo, a fiscalização afirma que, por atender as exigências legais, considerou como válido o creditamento dos seguintes itens: (i) alugueres de prédios, máquinas e equipamentos;

(ii) depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado e utilizados na prestação de serviços; e (iii) energia elétrica.

14. Por sua vez, a fiscalização promoveu a glosa dos itens abaixo indicados mediante os seguintes fundamentos:

(i) bens e serviços tratados como insumos para as atividades prestadas pela recorrente, uma vez que, segundo a fiscalização, o contribuinte não teria feito prova da vinculação de tais insumos às unidades de imóveis comercializados, bem como pelo fato de alguns serviços configurarem meras despesas administrativas que, por conseguinte, não dão direito ao creditamento;

(ii) combustíveis e lubrificantes, uma vez que tais bens estariam sujeitos aos regime monofásico de apuração de PIS e COFINS, o que, por seu turno, impede o aludido creditamento; e, ainda

(iii) saldo de crédito de períodos anteriores ao fiscalizado, uma vez que o contribuinte não teria feito prova da composição de tais saldos.

15. Em suma, este foi o trabalho fiscal desenvolvido no caso em concreto. Compete agora analisar a sua validade.

(iii) O creditamento decorrente da aquisição de bens e serviços

16. Por uma questão de método, o presente voto parte da análise das glosas dos créditos tomados em razão da aquisição de bens e serviços tratados como insumos para as atividades prestadas pela recorrente. Tal glosa, como visto alhures, está fundamentada em dois aspectos.

17. O primeiro fundamento para a sobredita glosa é no sentido de que parte dos bens e serviços creditados não se enquadrariam no conceito de insumo, uma vez que configurariam simples atividades administrativas ou dispêndios. A esse respeito o contribuinte assim alega:

(...).

O auditor fiscal glosou, ainda, despesas administrativas relativas a serviços que teriam sido executados por pessoas jurídicas (fls. 254 a 289). Alegou que, por se referirem a dispêndios aplicados em “atividade-meio” da empresa, não seriam considerados na apuração dos créditos a serem descontados da contribuição ao PIS e à COFINS.

Esse entendimento não se sustenta, **pois a empresa inclui no seu objeto social a “administração de imóveis”, conforme citado no contrato social (v. fls. 017 a 024 dos autos) e reconhecido pelo próprio agente fazendário**, no item I do Termo de Verificação Fiscal.

Ora, nada impede que a Recorrente exercite essa atividade mediante o concurso de terceiros, sejam pessoas jurídicas, sejam pessoas físicas. Tratam-se, portanto, de **gastos essenciais** à consecução de suas finalidades, o que torna imperioso seja declarada improcedente a referida glosa.

(...).

18. Ocorre que, diferentemente do que alega a recorrente, ao se analisar as planilha de fls. 254/289, o que *a priori* se observa é a tomada de créditos com base em bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo:

D	616,14	NOTA FISCAL DE SERVICO No	NOTA FISCAL DE SERVICO No 4175 TOTVS
D	2.213,19	NOTA FISCAL DE SERVICO No	NOTA FISCAL DE SERVICO No 4175 TOTVS
D	345,23	NOTA FISCAL DE SERVICO No	NOTA FISCAL DE SERVICO No 4175 TOTVS
D	70,00	NOTA FISCAL DE SERVICO No	NOTA FISCAL DE SERVICO No 61933 VIASEG
D	463,28	NOTA FISCAL DE SERVICO No	NOTA FISCAL DE SERVICO No 85812 CORREIO
D	22,44	NOTA FISCAL DE SERVICO No	NOTA FISCAL DE SERVICO No 85813 CORREIO
D	3.200,00	NOTA FISCAL DE SERVICO No	NOTA FISCAL DE SERVICO No 49 F.C DE MELO
D	45,29	NOTA FISCAL DE COMPRA No	NOTA FISCAL DE COMPRA No 129766 SERASA
D	26,37	NOTA FISCAL DE COMPRA No	NOTA FISCAL DE COMPRA No 129766 SERASA
D	259,20	NOTA FISCAL DE COMPRA No	NOTA FISCAL DE COMPRA No 129766 SERASA
D	15,48	NOTA FISCAL DE COMPRA No	NOTA FISCAL DE COMPRA No 129766 SERASA
D	291,48	NOTA FISCAL DE COMPRA No	NOTA FISCAL DE COMPRA No 85819 CORREIO
D	388,62	NOTA FISCAL DE SERVICO No	NOTA FISCAL DE SERVICO No 85827 CORREIO

19. Por sua vez, existem outros bens e serviços que a descrição genericamente fornecida pelo contribuinte é insuficiente para verificar o objeto do que fora contratado e, por sua vez, testar a sua pertinência (ou não) com objeto social da recorrente. É o que se observa, v.g., dos seguintes itens:

	986,00	NOTA FISCAL DE SERVICO Nº 5409 FERNANDES E OLIVEIRA
	246,50	NOTA FISCAL DE SERVICO Nº 5409 FERNANDES E OLIVEIRA
	246,50	NOTA FISCAL DE SERVICO Nº 5409 FERNANDES E OLIVEIRA
	986,00	NOTA FISCAL DE SERVICO Nº 5409 FERNANDES E OLIVEIRA
	246,50	NOTA FISCAL DE SERVICO Nº 5409 FERNANDES E OLIVEIRA
	493,00	NOTA FISCAL DE SERVICO Nº 5409 FERNANDES E OLIVEIRA
	246,50	NOTA FISCAL DE SERVICO Nº 5409 FERNANDES E OLIVEIRA
D	8.500,00	NOTA FISCAL DE SERVICO Nº 460 ART DESIGN
D	50.000,00	NOTA FISCAL DE SERVICO Nº 1138 GABINETE

20. Por sua vez, em momento algum o contribuinte especificou em sua peça recursal qual seria a natureza de tais gastos e, ainda, qual a sua pertinência com o objeto social da empresa. Também não há nos autos qualquer laudo técnico que promova esses esclarecimentos. Logo, por absoluta carência probatória por parte do contribuinte, tal glosa deve ser mantida.

21. Não obstante, parte da glosa aqui debatida se sustenta em outro fundamento, qual seja, de que o contribuinte não manteve adequadamente os registros contábeis para que pudesse gozar de créditos de insumos utilizados na construção de imóveis. Isso porque, em se tratando de uma empresa deste segmento empresarial, a tomada de créditos deve seguir a regra estampada no art. 4º, § 3º da lei n. 10.833/03, *in verbis*:

Art. 4º A pessoa jurídica que adquirir imóvel para venda ou promover empreendimento de desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária ou construção de prédio destinado a venda, utilizará o crédito referente aos custos vinculados à unidade construída ou em construção, a ser descontado na forma do art. 3º, somente a partir da efetivação da venda.

(...).

*§ 3º O crédito a ser descontado na forma do caput e o crédito presumido apurado na forma do § 2º deverão ser utilizados **na proporção da receita relativa à venda da unidade imobiliária, à medida do recebimento.***

(...).

22. Durante a fiscalização o contribuinte foi intimado para demonstrar esta vinculação entre os gastos empregados e a receita decorrente das unidades imobiliárias comercializadas, oportunidade em que se limitou a questionar este método, como se tal medida decorresse do arbítrio do auditor-fiscal e não de uma explícita exigência legal. Aliás, tais considerações são explicitadas pelo próprio contribuinte em sua peça recursal:

(...).

Em novo Termo de Intimação n.º 03, porém, o Fiscal exigiu a apresentação, pela empresa contribuinte, de demonstrativos da composição dos valores consignados em contas de custos de obras por incorporação imobiliária, com a indicação das unidades que geraram os dispêndios, as respectivas datas de vendas e os correspondentes registros de receitas.

Diante de tal rigor na definição dos parâmetros exigidos, não foi possível à empresa apresentar as informações e documentos solicitados na formatação e nos critérios exigidos pelo auditor. Insatisfeita, a autoridade fazendária aplicou uma glosa **radical** dos créditos calculados pela empresa sobre os valores de bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços, o que consta de tabelas I e II integrantes do auto de infração.

(...).

23 Em momento algum a fiscalização afirma que o contribuinte não teria direito a um eventual crédito. Acontece que, para esse fim, deveria a recorrente ter feito prova de que cumpriu o método legalmente exigido para tanto. Quando muito, deveria ter feito essa prova aqui, no âmbito do processo judicativo, o que também não ocorreu.

24. Assim, mais uma vez por absoluta carência de prova por parte do contribuinte, tais glosas devem ser mantidas.

(iv) O creditamento decorrente da aquisição de combustíveis e lubrificantes

25. Outra glosa realizada pela fiscalização foi aquela decorrente da aquisição de combustíveis e lubrificantes. A respeito deste item assim manifestou-se a fiscalização em termo de verificação fiscal:

(...).

As mercadorias registradas nessa conta (fls. 489 a 491) estão sujeitas ao regime monofásico de apuração do PIS/Cofins, conforme art. 9º, incisos I e II, da Instrução Normativa SRF nº 594, de 26 de dezembro de 2005. Nessa sistemática, a alíquota é concentrada no setor que produziu ou importou o produto, sendo desoneradas as etapas subseqüentes de comercialização.

Por isso, no caso da empresa fiscalizada, não há direito ao crédito na aquisição das mercadorias em questão, nos termos do art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, com as alterações da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, motivo pelo qual realizamos a glosa dos valores que haviam sido descontados no cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins, conforme demonstrado nas Tabelas I e II em anexo.

(...).

26. Equivocada, nesse sentido, a fiscalização, uma vez que o contribuinte não adquire tais bens para comercialização, mas sim para consumo, hipótese em que a tomada de crédito de combustíveis e lubrificantes é expressamente nominada pelos incisos II dos artigos 3º das leis que tratam dos insumos para as contribuições (lei n. 10.637/2002 e lei n. 10.833/2003). Admissível, assim, o creditamento em relação as combustíveis e lubrificantes.

27. Aqui o equívoco da glosa é tão claro que a decisão recorrida, no único parágrafo que trata do assunto, promove a alteração do critério jurídico para fundamentar tal exigência, quando assim aduz:

(...).

No que tange especificamente às despesas com combustíveis e lubrificantes, tem razão a impugnante ao alegar que sua dedução seria permitida com fundamento no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Entretanto, nessa questão também se aplica a mesma argumentação acima, ou seja, para que se apurasse os créditos a que teria direito, a contribuinte deveria ter comprovado em que atividades e em quais unidades tais gastos foram feitos. Como ela não fez, ainda que tenha razão em tese quanto ao direito, não pode ele ser aqui concretizado por deficiência de comprovação dos fatos.

(...) (grifos nosso).

28. Percebe-se, pois, que a decisão recorrida ignora o fundamento invocado pela fiscalização para sustentar tal glosa (sujeição de tais bens à monofasia tributária) para mantê-la com base em uma suposta carência de prova.

29. Acontece que tal conduta do acórdão vergastado ofende ao disposto no art. 146 do CTN, bem como prejudica, em última *ratio*, o direito do contribuinte substancialmente exercer seu direito de ampla defesa.

30. Assim, revento às glosas dos combustíveis e dos lubrificantes no presente caso.

NULIDADE DA DECISÃO DA DRJ - SUPERAÇÃO PARA JULGAR
PROCEDENTE, ART. 59, PARÁGRAFO 3º, DECRETO 70.235

(v) A glosa de saldo credores

31. Não obstante, o contribuinte também questiona a glosa de saldo credores referentes aos anos de 2008, 2009 e 2010 que foram aproveitados em 2011, período objeto da fiscalização. Este é o teor do TVF:

(...).

Identificamos, com base nos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon (fls. 383 a 384), que as sobras de créditos aproveitadas pela contribuinte no período fiscalizado (fl. 025) foram constituídas nos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010 (fls. 385 a 392).

No Termo de Intimação nº 3 (fls. 308 a 311), solicitamos à empresa a demonstração da formação/composição dos valores deduzidos na apuração da contribuição para o PIS e da Cofins a título de “saldo credor de períodos anteriores”, conforme planilhas de apuração entregues ao Fisco (fl. 25), acompanhada da documentação comprobatória pertinente. A demanda se fez necessária para análise do caso, porque a empresa possuía, nos citados períodos, receitas tributadas parte no regime não-cumulativo do PIS/Cofins e parte no regime cumulativo.

Em sua resposta (fls. 097 a 141), a contribuinte não apresentou informações para os anos-calendário 2008 e 2009. Em relação ao ano-calendário 2010, as planilhas de apuração entregues à Receita Federal não trazem a indicação da prestação de serviço ou dos bens fabricados nos quais os custos/despesas supostamente geradores de créditos foram utilizados como insumos, o que impossibilita a análise por parte do Fisco quanto ao direito pleiteado, conforme já exposto no tópico referente à “Mercadorias e Insumos Adquiridos”.

Nesse sentido, o art. 195, parágrafo único, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), determina que “Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram”.

Efetuamos, assim, a glosa do saldo de crédito de períodos anteriores existentes no início de 2011, nos montantes de R\$ 1.275.718,08 (referente ao PIS) e R\$ 5.916.048,38 (referente à Cofins).

(...).

32. Feito este intróito, convém também lembrar que o contribuinte foi notificado acerca do presente auto de infração em 29/01/2016, conforme atesta documento de fls. 445.

33. Percebe-se, pois, que ao proceder desta forma, i.e., questionar a composição dos créditos dos anos de 2008, 2009 e 2010, o que a fiscalização fez, ainda que de forma reflexa, foi reavivar pretensos créditos tributários que estavam decaídos, o que é indevido conforme entendimento já externado por este Tribunal Administrativo, *in verbis*:

Ementa

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1995

CONFRONTO DIRF X DOCUMENTOS DE RETENÇÃO – pode o Fisco proceder ao confronto dos documentos de retenção apresentados pelo contribuinte com as informações prestadas pela fonte pagadora acerca da retenção do IRRF. Não pode o Fisco negar a restituição com base em valores de suposta receita financeira omitida, quando comprovados os valores declarados, tanto da receita financeira quanto do IRRF, mormente quanto à obrigação de terceiro e não da peticionante.

DECADÊNCIA – não pode o Fisco, a pretexto de verificar a existência de saldo a restituir, reabrir a análise de fatos ocorridos em período já abrangido pela decadência do seu direito de constituir o crédito tributário.

Recurso Voluntário Provido. (Acórdão n. 101-96.377).

34. Neste sentido, reconheço como indevida a glosa dos saldos credores que remontam aos anos de 2008, 2009 e 2010.

(vi) A discussão quanto à multa e os juros

35. Por fim, de forma subsidiária, o contribuinte questiona a multa aplicada em razão do seu caráter confiscatório, bem como a ilegalidade da taxa SELIC como índice de correção dos créditos aqui debatidos.

36. Primeiramente, não há que se falar em afastamento das multas aplicadas por ofensa ao disposto no art. 150, inciso IV da Constituição Federal. isto porque, r6. Ressalvado meu entendimento pessoal no sentido de que também é possível o exercício do controle difuso de constitucionalidade na instância administrativa de caráter judicativo²⁻³ – exatamente como se afigura aqui no CARF – não posso deixar de reconhecer o disposto no art. 62 do Regimento Interno deste Tribunal⁴ que, como regra, veda a possibilidade do sobredito controle. No mesmo sentido é o teor da Súmula n. 02 deste E. Tribunal Administrativo, a qual tem caráter vinculante para este julgador, nos termos do art. 42, inciso VI do RICARF⁵.

37. Neste diapasão, por expressa vedação regimental, nego provimento ao recurso voluntário interposto também neste particular.

38. Por fim, a questão da cobrança de juros de mora com base na taxa Selic sobre o tributo ora lançado de ofício é objeto da Súmula CARF nº 4, *in verbis*:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

39. Logo, a autuação também não merece reparo nesse item em particular.

Dispositivo

² Ainda que o faça de forma atípica, o que é perfeitamente válido, haja vista a possibilidade dos diferentes Poderes do Estado (Executivo, Legislativo e Judiciário) desempenharem outras funções além daquelas que lhe foram tipicamente atribuídas pelo texto constitucional.

³ Não me parece lógico muito menos válido juridicamente, que um órgão administrativo de caráter judicativo possa reconhecer o descompasso de um ato jurídico em face de uma lei, instrução normativa ou portaria, mas não possa fazê-lo em relação à Constituição Federal, que, sob uma estrita perspectiva legal, é o fundamento de validade de todas as demais peças legislativas do ordenamento jurídico nacional.

⁴ "Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade."

⁵ "Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

40. Diante do exposto, **voto** por **dar parcial provimento** ao recurso voluntário interposto de modo a afastar as glosas incidentes sobre *(i)* a aquisição de combustíveis e lubrificantes, bem como sobre *(ii)* o saldo credor referentes aos anos de 2008, 2009 e 2010.

41. É como voto.

Relator Diego Diniz Ribeiro - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Redatora designada

Na sessão de julgamento ousei divergir do Voto do Ilustre Conselheiro Relator quanto à questão da glosa de crédito dos saldos credores dos anos anteriores, no que fui acompanhada por outros Conselheiros, restando este posicionamento vencedor por voto de qualidade, razão pela qual apresentou abaixo as minhas razões de decidir.

Se à fiscalização incumbe provar a ocorrência do fato gerador do tributo, ao contribuinte cabe demonstrar a existência de eventuais elementos impeditivos, extintivos ou modificativos da obrigação tributária. Nessa esteira, o Auditor-Fiscal exigiu da contribuinte a demonstração da composição dos valores deduzidos por ela na apuração das contribuições de PIS e Cofins a título de “saldo credor de períodos anteriores” e, como a interessada no direito não logrou êxito em prová-lo, glosou tais valores, no que nada há a reparar.

Como esclarecido pela fiscalização, nos termos do art. 195, parágrafo único do CTN, a documentação comercial e fiscal deve ser guardada pela contribuinte até que ocorra a prescrição dos créditos tributários das operações nela retratadas.

Tampouco há que se falar em decadência acerca do direito de o Fisco efetuar glosas de créditos não comprovados no período sob fiscalização sobre o qual não se operou a decadência. Embora se refiram a saldos credores de períodos anteriores, são valores que reduzem o montante de tributo a recolher do período fiscalizado, eis que foram aproveitados pela contribuinte em sua escrita, de forma que ela não pode se furtar a comprová-los, como dito acima.

Frise-se que a fiscalização não exigiu qualquer montante relativo a saldos credores de períodos anteriores, mas tão somente glosou créditos a tais títulos para os quais a contribuinte não cumpriu o seu dever probatório. Inexiste qualquer norma legal que vede a fiscalização de glosar créditos não comprovados pela contribuinte no período de apuração sob análise, ainda que a título de “saldo credor de períodos anteriores”.

As normas veiculadas pelos arts. 150, § 4º do CTN e 173 do CTN determinam hipóteses de extinção do crédito tributário pelo decurso de prazo para o Fisco constituí-lo. A vedação desses dispositivos se restringe à constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício, não atingindo a atividade obrigatória do Auditor-Fiscal de apuração do imposto devido no período fiscalizado, nos termos do art. 142 do CTN, na qual se inclui eventuais glosas de créditos aproveitados indevidamente pela contribuinte ou mesmo a reconstituição da escrita fiscal de períodos anteriores, como decidido no Acórdão nº 3402-004.139, de 23 de maio de 2017, em voto vencedor o Ilustre Conselheiro Antonio Carlos Atulim.

Assim, no que concerne às glosas de saldos credores de períodos anteriores, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinatura digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Redatora designada

Declaração de Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula

Na sessão de julgamento divergi também do Voto do Ilustre Conselheiro Relator quanto à questão da glosa de créditos sobre a aquisição de combustíveis e lubrificantes, razão pela qual apresento abaixo minha declaração de voto.

É verdade, como afirmou o Conselheiro Relator em seu Voto, que a fiscalização equivocou-se ao glosar esses créditos sob fundamento de que tais produtos estariam sujeitos ao regime monofásico. Nessa esteira é que a Delegacia de Julgamento, embora dando razão à impugnante na alegação de que o desconto das contribuições nas aquisições de combustíveis e lubrificantes seria em tese cabível, argumentou que, para fazer jus efetivamente ao creditamento, a impugnante deveria ter comprovado em que atividades e em quais unidades tais dispêndios foram feitos.

Não houve qualquer ofensa ao art. 146 do CTN, mas o movimento natural do processo no âmbito recursal.

Como se sabe, incumbe à autuada, em contraposição ao lançamento, comprovar a existência de eventual elemento modificativo ou extintivo da autuação, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 36 da Lei nº 9.784/99, o que possibilitaria a eventual alteração do lançamento pelo julgador em face de impugnação ao lançamento, nos termos do art. 145, I do CTN.

No caso, tratando-se de auto de infração para exigência de saldo de tributo no período de apuração que não pode ser quitado/compensado com os créditos glosados pela fiscalização, a contraposição da autuada deve se dar no âmbito da comprovação da legitimidade/regularidade desses créditos, o que funcionaria como um elemento extintivo total ou parcial do lançamento.

Ocorreu, no entanto, que a impugnante limitou-se a alegar que teria um dispositivo legal que a favoreceria, sem comprovar efetivamente que sua situação nele se subsumia, razão pela qual a sua defesa na impugnação foi insuficiente, sem habilidade para modificar o lançamento. Ora, se a impugnante não comprovou o direito creditório alegado, restam incólumes os débitos de IPI lançados.

Tanto pior que, no recurso voluntário, a recorrente também não tenha apresentado as provas faltantes mencionadas na decisão da DRJ, conforme autorização expressa que lhe é dada pelo art. 16, §4º, "c" do Decreto nº 70.235/72⁶, como elemento modificativo ou extintivo da decisão recorrida.

⁶ Art. 16. (...)

(...)

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

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

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

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

(...)

A modificação do lançamento pelo julgador administrativo, nos termos do art. 145, I do CTN, acarretando a exoneração total ou parcial do crédito tributário, somente poderia ser efetuada com a observância do princípio da legalidade e da verdade material, no caso, com a devida comprovação pela recorrente do direito creditório alegado.

Assim, pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário no que concerne às glosas relativas às aquisições de combustíveis e lubrificantes.

É como declaro meu voto.

(assinatura digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Conselheira