



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10325.001056/2005-95
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-002.284 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 16 de março de 2023
Recorrente FERGUMAR FERRO GUSA DO MARANHAO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. NÃO OCORRÊNCIA.

O prazo para o Fisco analisar os valores compensados, somente se iniciam quando é efetivada a compensação. O prazo para que o Fisco analise a compensação declarada é de 5 anos a contar da data de entrega da declaração, não sendo atingida pela homologação tácita de que tratou o § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

DECADÊNCIA. DIREITO DE EFETUAR A GLOSA DE CRÉDITOS.

O prazo decadencial do direito de lançar tributo não rege os institutos da compensação e do ressarcimento e não é apto a obstaculizar o direito de averiguar a liquidez e a certeza do crédito do sujeito passivo e a obstruir a glosa de créditos indevidos tomados pela contribuinte.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE.

A possibilidade de descontar créditos, relativos à sistemática não-cumulativa da contribuição Cofins, calculados sobre as aquisições de bens e serviços utilizados como insumo, fica condicionada à comprovação dos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados à pessoa jurídica domiciliada no país autorizados em lei, nos termos da Lei nº 10.833/03.

RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Em sede de pedido de ressarcimento, cumulado com compensação, compete ao contribuinte o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito, consoante a regra basilar extraída do Código de Processo Civil, artigo 373, inciso I, cabendo a este demonstrar, mediante adequada instrução probatória dos autos, os fatos eventualmente favoráveis às suas pretensões.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de mérito que não foram

aduzidas na manifestação de inconformidade e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antonio Borges, Lara Moura Franco Eduardo e Ricardo Piza Di Giovanni.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo a seguir:

Inicialmente tratava-se de declaração de compensação encaminhada pelo contribuinte correspondente a crédito de Cofins Exportação do mês de julho de 2005.

No entanto, devem ser feitos alguns esclarecimentos inicialmente. Como tal compensação estaria relacionada a um Pedido de Ressarcimento, os quais são analisados por trimestre, foram juntados a esses autos pela unidade responsável, outros processos com créditos dos outros meses (agosto e setembro), conforme veio *explicar* a DRF jurisdicionante à fl. 967 1 dos autos:

“O processo 10325.001056/2005-96 refere-se a Pedido Eletrônico de Ressarcimento de Cofins não-cumulativa exportação do 3º trimestre de 2005.

Quando da operacionalização do Despacho Decisório de fls. 914 a 932, foi verificado que os créditos de ressarcimento acima mencionado haviam sido cadastrados em 3 processos diferentes, quais sejam, 10325.001056/2005-95 – crédito mês 07/2005, 10325.001391/2005-93 – crédito mês 08/2005 e como a parcela do crédito referente ao mês 09/2005 não estava relacionada em nenhum dos processos formalizados, foi proposta a abertura do processo 10325.720458/2009-16, para recepção dessa parcela do crédito.

Entretanto, como os pedidos de ressarcimentos são trimestrais, os créditos relativos a (um) trimestre devem ser cadastrados em um único processo de crédito.

Assim, procedeu-se ao cadastramento do pedido de ressarcimento para Cofins não-cumulativa exportação do 3º trimestre de 2005 no processo de crédito 10325.001056/2005-95.

Dessa forma, o processo 10325.720458/2009-16 que estava sendo utilizado como processo de crédito (ver representação fls. 01 do referido processo), foi utilizado para cadastrar os débitos das DCOMP's nº 26104.43153.230307.1.7.09-2890.”

Em suma, na tentativa de deixar mais claro os diversos procedimentos retirando e incluindo documentos para a análise nesses autos, foram juntados aqui pela DRF cinco outros processos, a saber:

1º) Processo nº 10325.001391/2005-93: Declaração de Compensação correspondente a crédito do período de apuração de agosto de 2005.

2º) Processo nº 10325.001406/2005-13: Declaração de Compensação correspondente a crédito do período de apuração de agosto de 2005.

3º) Processo nº 10325.720458/2009-16: Análise do crédito correspondente ao período de apuração de setembro de 2005.

4º) Processo n.º 10325.001213/2005-62: Auto de Infração de IRPJ e multa isolada.

5º) Processo n.º 10325.001214/2005-15: Auto de Infração de CSLL e multa isolada.

Para verificação das compensações realizadas foi aberto pela DRF jurisdicionante o Mandado de Procedimento Fiscal n.º 0320200-2008-00092-0. Os Autos de Infração foram aqui juntados devido ao fato de que os créditos pretendidos estariam sendo utilizados para a quitação dos seus respectivos montantes lançados.

Foram requisitados pela fiscalização diversos de seus livros e documentos: Diário; Razão; Livro de Registros de Entradas e Saídas; Livro de Apuração do ICMS; Registro de Inventário; relação de todos os custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação; demonstrativos das exportações realizadas no período detalhados; demonstrativos mensais detalhados das operações fiscais com custos, despesas e encargos de vendas para o mercado externo; notas fiscais correspondentes aos custos, despesas e encargos; lista dos insumos utilizados na industrialização; entre outros.

Encontram-se juntados aos autos: Demonstrativos de Apuração de Crédito e Cálculo da Contribuição (fl. 135); DACONs (fls. 136 a 154); Balancetes (fls. 156 a 229); Composição das Receitas Tributáveis (fl. 230); Planilhas elaboradas com base nos DACONs (fls. 324 a 335); entre outros.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal foram confrontados os valores dos créditos pretendidos pela empresa com os escriturados em sua contabilidade e os informados no DACON.

Dessas verificações constatou a fiscalização algumas irregularidades: apuração de créditos de Cofins na aquisição de insumos desacompanhada de documentação hábil; estorno de notas fiscais complementares emitidas pela FERGUMAR; e glosa de notas fiscais sem direito a crédito, apresentadas pelo contribuinte sob a denominação “entradas diversas”, as quais se referiam a cestas básicas, medicamentos e outros produtos que não dão direito a crédito.

Ainda de acordo com o Termo de Verificação Fiscal foi reconhecido um direito creditório para o 3º trimestre de 2005 num total de 746.771,05 2 (fl. 342).

Na seqüência o processo foi encaminhado ao Núcleo de Arrecadação e Cobrança (NURAC), o qual intimou o contribuinte a apresentar cópias de suas DCTFs e declaração de que os créditos pleiteados já não teriam sido deduzidos em períodos subseqüentes, entre outras informações.

O contribuinte, em resposta, disse que o crédito da Cofins – Mercado Externo – do 3º trimestre de 2005 corresponderia ao pedido de ressarcimento n.º 37626.09604.050406.1.109-8674, e que não teriam ocorrido deduções com débitos dessa mesma contribuição em períodos subseqüentes (fl. 352). As DCTFs e os DACONs apresentados pela FERGUMAR se encontram às fls. 356 a 863. Foram juntadas também as declarações de compensação.

Com base nesses dados foram elaborados: demonstrativo de compensação de débitos com créditos de Cofins (fls. 870/871 e 915/917); e a listagem de débitos e saldos remanescentes (fls. 918/919).

De acordo com a Informação Fiscal das fls. 922 a 940, após as glosas de créditos sem a existência da nota fiscal do fornecedor, assim como da glosa das notas fiscais relativas a

“entradas diversas” de despesas que não dariam direito a crédito, foi decidido pela DRF jurisdicionante em seu Despacho Decisório:

“Reconhecer como direito creditório a título de Crédito da Cofins não-cumulativa – mercado externo do 3º trimestre de 2005, a importância de R\$ 1.195.856,62 (um milhão, cento e noventa e cinco mil, oitocentos e cinquenta e seis reais e sessenta e nove centavos), apurado pelo NUFIS conforme o Termo de Verificação Fiscal ...

Homologar, até o limite do crédito acima reconhecido (sem atualização monetária por falta de previsão legal), de acordo com os cálculos a serem efetuados pelo SIEF, as compensações ...” (fl. 938).

Dada a ciência do Despacho Decisório, o contribuinte apresentou tempestivamente manifestação de inconformidade.

Em tal manifestação a empresa **em síntese** faz as seguintes alegações:

- QUE sobre as irregularidades das diversas **notas fiscais de entrada complementares** de aquisição do insumo carvão, emitidas pelo próprio contribuinte, comenta que o texto legal apresenta lacunas e omissões. Exemplifica que operações com cargas a granel são freqüentemente apuradas diferenças quantitativas quando mensuradas a origem e o destino, entre outros exemplos citados. Argumenta que no caso de operações com carvão vegetal o acertamento de diferenças de volumes deve ser feito por lançamento retificador, citando portaria do IBAMA, e *concluindo que o legislador ambiental não pretendeu a emissão de documento complementar por parte do vendedor*. Entende que a regência da legislação ambiental sobre o acertamento acarretaria o mesmo para os registros contábeis e fiscais, o que se poderia ser feito através da nota fiscal de entrada. Fala que não é o documento fiscal (Nota Fiscal de Entrada ou Nota Fiscal de Saída) que legitima aos adquirentes o creditamento da Cofins não-cumulativa, mas sim as condições objetivas descritas na legislação de regência.

- QUE quanto às aquisições de **cestas básicas e medicamentos** questiona qual seria o conceito de insumo aplicável a essa contribuição. Diz que o conceito não é remetido à utilização subsidiária da legislação do IPI, devendo ser analisada a aceção da Lei Complementar nº 95/02. Diz que o termo “insumo” representa elementos, *diretos e indiretos*, necessários à produção de produtos e de serviços. Aduz que as Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04 da Secretaria da Receita Federal extrapolaram o limite de sua competência. Cita a Lei Complementar nº 95/98. Fala dentro desse conceito de insumo, que os custos e as despesas inerentes à obtenção de receitas pode ser encontrada no *Regulamento do Imposto de Renda*, reconhecendo-se uma aceção mais ampla desse termo.

Ante o exposto, pede-se e requer que a presente *Impugnação* seja recepcionada, processada e, ao final, provida, restabelecendo-se, em consequência, a integralidade do direito creditório referente à Cofins não-cumulativa dos meses do calendário do 3º trimestre de 2005 e, nesta condição, processada e homologada a compensação declarada de débitos de IRPJ/Estimativa e CSSL/Estimativa a ele vinculada. Bem assim, o Pedido de Ressarcimento do saldo remanescente a tais compensações – tudo conforme originalmente requerido – sem prejuízo, entretanto, do regular processamento e da imediata restituição do saldo que lhe é favorável e que restou incontroverso em face e nos termos do Despacho Decisório referenciado nessa peça de resistência.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) julgou improcedente a manifestação de inconformidade nos termos da ementa abaixo:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

DESPEAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade.

BASE DE CÁLCULO. RECEITA, E NÃO O LUCRO.

A base de cálculo do PIS e da Cofins determinada constitucionalmente é a receita obtida pela pessoa jurídica, e não o lucro.

NOTA FISCAL DE VENDA. FORÇA PROBANTE.

As notas fiscais de saída das empresas vendedoras é que fazem prova das operações comerciais realizadas para fins de creditamento das contribuições.

CERTEZA E LIQUIDEZ.

A mera alegação da existência de crédito, desacompanhada de elementos de prova – certeza e liquidez, não é suficiente para reformar a decisão da glosa de créditos.

ILEGALIDADE OU INCONSTITUCIONALIDADE.

Não é competência da autoridade julgadora administrativa afastar a aplicação de dispositivos legais por alegação do contribuinte de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, salvo os casos previstos em lei.

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado, no qual alega preliminarmente a decadência do direito da Fazenda Pública rever a conta gráfica do Cofins não cumulativo após o transcurso do quinquênio legal e, no mérito, contesta a glosa referente à aquisição do insumo carvão junto a fornecedores que supostamente estavam irregulares perante a Receita Federal do Brasil, da glosa das notas fiscais de entrada (complementares) emitidas para ajustes quantitativos de carvão, do erro material consistente na não consideração dos valores dos fretes do insumo carvão vegetal, da glosa dos serviços de operação portuária para o embarque marítimo do produto exportado, da glosa dos encargos de depreciação de bens utilizados no processo produtivo, da glosa dos demais bens e serviços utilizados como insumo na fabricação dos produtos destinados a venda: manutenção mecânica e elétrica dos altos fornos, da glosa de combustíveis e lubrificantes utilizados no processo produtivo e da glosa dos gastos complementares com mão de obra.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Antonio Borges, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias, portanto dele toma-se conhecimento.

Conforme já relatado, o direito creditório pleiteado pela Recorrente relativo ao ressarcimento de crédito de Cofins não-cumulativa exportação do 3º trimestre de 2005 foi parcialmente deferido e as compensações vinculadas homologadas até o limite do crédito reconhecido. A insuficiência do crédito decorre de ser constatada a apuração de créditos de Cofins na aquisição de insumos desacompanhada de documentação hábil; estorno de notas fiscais complementares emitidas pela FERGUMAR; e glosa de notas fiscais sem direito a crédito, apresentadas pelo contribuinte sob a denominação “entradas diversas”, as quais se referiam a cestas básicas, medicamentos e outros produtos que não dão direito a crédito.

Quanto a questão preliminar suscitada pela Recorrente de que teria ocorrido a decadência do direito da Fazenda Pública rever a conta gráfica do Cofins não cumulativo após o transcurso do quinquênio legal, não assiste razão a Recorrente, pois por tratar de pedido de ressarcimento cumulado com compensação, a extinção do crédito tributário opera-se sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento, conforme o disposto no § 2º do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

O prazo para que o Fisco analise a compensação declarada é de 5 anos a contar da data de entrega da declaração, nos termos do § 5º do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)

(...)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

(...)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei n.º 10.833, de 2003)

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

A simples leitura do § 5º do art. 74 da Lei n.º 9.430/1996 permite compreender que inexistente fundamento para a alegação da Recorrente. Não há limitação temporal para a análise do pedido de ressarcimento e homologação tácita para tal pedido, mas apenas para a compensação declarada. São institutos distintos e não é possível aplicar a analogia para tal situação.

De sorte que a Declaração de Compensação retificadora às fls. 30-31 do processo n.º 10325.001056/2005-95, recepcionada em 26/2/2007, apresentada em substituição à Declaração de Compensação original às fls. 1-2, protocolizada em 5/10/2005, a Declaração de

Compensação às fls. 1-2 do processo juntado n.º 1325.001391/2005-9, protocolizada em 20/12/2005, vinculadas ao pedido de ressarcimento n.º 37626.09604.050406.1.1.09-8674, se encontravam dentro do prazo para homologação ou não da compensação requerida quando da ciência do despacho decisório, em 30/06/2009, não sendo atingidas pela homologação tácita de que tratou o § 5º do art. 74 da Lei n.º 9.430/1996

Ademais, o direito de constituir o crédito tributário mediante lançamento ex officio não se confunde com o dever da autoridade fiscal de verificar os pressupostos de certeza e liquidez do crédito do contribuinte, objeto de pedido de ressarcimento cumulado com declaração de compensação.

Igualmente é o que se depreende do entendimento expresso na Súmula CARF 159:

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

Desse modo, também não procede a alegação de decadência pois o prazo decadencial do direito de lançar tributo não rege os institutos da compensação e do ressarcimento e não é apto a obstaculizar o direito de averiguar a liquidez e a certeza do crédito do sujeito passivo e a obstruir a glosa de créditos indevidos tomados pela contribuinte.

Quanto a glosa das notas fiscais de entrada (complementares) emitidas para ajustes quantitativos de carvão a recorrente argumenta nesse sentido:

Conforme já apontado alhures a fiscalização comprovou a efetividade das compras e respectivos créditos e posteriores pagamentos, cingindo-se, para motivar as glosas apenas e tão somente no fato de que em certas situações são emitidas notas fiscais complementares (de entrada) ou notas fiscais de devolução para acerto de diferenças quantitativas ocorridas no curso do transporte por força do fenômeno da acomodação comum ao granel carvão vegetal. /7

E o creditamento e respectivo pagamento são feitos pela soma algébrica da Nota Fiscal do Fornecedor mais ou menos as notas fiscais complementares (de entrada) ou de devolução (de saída), estas últimas emitidas pela própria compradora.

Naturalmente, quando o fornecedor contabilizar o montante por ele efetivo deverá debitar a conta Bancos Conta Movimento e creditar sua conta de Receita de Vendas, pelo valor efetivamente recebido (formado pela conta algébrica acima mencionada).

Não se pode falar, portanto, que se aplica a regra vedação ao creditamento referente a entradas não tributadas anteriormente, pois conforme demonstrado as Notas Fiscais de Entrada (complementares) se incorporam às receitas formadoras da base de cálculo das exações do PIS e da COFINS, assim como as devoluções são deduzidas daquela mesma base de cálculo, por força da legislação cogente.

Na Informação Fiscal da DRF, à fl. 934, por sua vez, é assim explicada a glosa em questão:

“e1) irregularidades em diversas Notas Fiscais Complementares de aquisição do insumo carvão, referentes aos meses de julho/2005 a setembro/2005, no valor total de R\$ 394.339,65 (trezentos e noventa e quatro mil, trezentos e trinta e nove reais e sessenta e cinco centavos), relação juntada às fl.s 302-306 do processo volume II, haja vista terem sido emitidas pelo próprio contribuinte sob o pretexto de haver recebido mercadorias em montantes superiores aos informados nas Notas Fiscais de Vendas emitidas pelos fornecedores; entendendo a fiscalização que tendo ocorrido efetivamente o recebimento a maior o correto seria o próprio fornecedor emitir regularmente a Nota Fiscal Complementar, uma vez que o documento hábil que ampara a apuração de créditos para a Cofins (e, inclusive, para o ICMS), no caso da aquisição de insumos no mercado interno, é a Nota Fiscal regularmente emitida pelo fornecedor da mercadoria ou pelo prestador de serviço, procedendo, assim, à glosa do crédito da Cofins não-cumulativa – mercado externo correspondente à importância total de R\$ 29.969,81 (vinte e nove mil, novecentos e sessenta e nove reais e oitenta e um centavos), a ser estornado, conforme o demonstrativo às fls. 336 do processo volume II ...”.

Ou seja, a glosa decorreu da verificação das Notas Fiscais de aquisições de bens e serviços utilizados como insumos, que tenham gerado direito ao crédito pleiteado, sendo constatadas supostas irregularidades em notas fiscais complementares de aquisição do insumo carvão, uma vez que devem servir de comprovação de custos e/ou despesas as notas fiscais emitidas pelo respectivo fornecedor.

A glosa foi mantida pela decisão recorrida pelo fundamento de que as notas fiscais de saída são exatamente os documentos que fazem prova das operações comerciais das empresas na medida que gozam de presunção de veracidade, a qual somente é afastada por meios hábeis para tanto, o que não seria o caso da emissão pura e simplesmente de notas fiscais de entrada por esse mesmo contribuinte.

De fato, a irregularidade das notas fiscais complementares demandaria para a comprovação do direito creditório pleiteado a comprovação da aquisição da mercadoria e de seu pagamento, conforme a legislação de regência (Lei 10.833/03), como elementos necessários para o aproveitamento do crédito tributário.

Apesar da argumentação da recorrente, não constam nos autos possíveis pagamentos referentes às notas fiscais glosadas. Cumpre ressaltar que o Interessado poderia ter apresentado os comprovantes de pagamento correspondentes àquelas notas fiscais, como elemento de prova do fato alegado.

Outro ponto a ser considerado seria que o montante levantado em tais notas fiscais atinge quantias significativas em valores numéricos, fato que contrapõe a argumentação de que elas serviriam para acertar eventuais diferenças quantitativas verificadas no momento do desembarque do carvão, devido à acomodação natural do produto que ocorre no curso do transporte.

Em sede de pedido de ressarcimento/restituição/compensação compete ao contribuinte o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito, consoante a regra basilar extraída do Código de Processo Civil, artigo 373, inciso I, cabendo a este demonstrar, mediante adequada instrução probatória dos autos, os fatos eventualmente favoráveis às suas pretensões.

Assim, mantenho a decisão recorrida em relação a esta matéria.

Quanto as demais alegações, além de não estarem relacionadas à presente contenda, tratam de novas matérias de defesa que sequer foram aduzidas na manifestação de inconformidade, sendo apresentada apenas no recurso voluntário.

Ou seja, trata-se de inovação em relação aos pontos trazidos na manifestação de inconformidade pois, de acordo com o art. 16, inciso III, do Decreto n.º 70.235/1972, os atos processuais se concentram no momento da impugnação/ manifestação de inconformidade, cujo teor deverá abranger “os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possui”, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (art. 17 do Decreto n.º 70.235, de 1972).

Não é lícito inovar no recurso para inserir questão diversa daquela originalmente deduzida na impugnação/manifestação de inconformidade, devendo a inovação ser afastada por se referir a matéria não exposta no momento processual devido.

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de mérito que não foram aduzidas na manifestação de inconformidade e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges