



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

**Processo n°** 13767.000117/2004-13  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3802-001.716 – 2ª Turma Especial  
**Sessão de** 20 de março de 2013  
**Matéria** COFINS - COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** CUSTÓDIO FORZZA COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/02/2004 a 30/11/2004

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO DE PRODUÇÃO. DESPESAS COM COMISSÕES DE VENDA E COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DOS PRODUTOS VENDIDOS. DEDUÇÃO DO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, as despesas com comissões e combustíveis vinculadas às vendas, incorridas após a conclusão do processo produtivo, não geram crédito da Cofins, pois não integram o conceito de insumo de produção nem há previsão na legal para a utilização de crédito para estes específicos tipos de despesas.

REGIME NÃO CUMULATIVO. COMPRAS PRODUTOS COM FIM DE EXPORTAÇÃO. DEDUÇÃO DE CRÉDITO. VEDAÇÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, as compras de produtos com fim específico de exportação não geram crédito, por expressa vedação legal.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/02/2004 a 30/11/2004

DECADÊNCIA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DÉBITOS COMPENSADOS DENTRO DO PRAZO QUINQUENAL. INOCORRÊNCIA.

No âmbito do procedimento de compensação, a constituição do crédito tributário materializa-se com a entrega da Declaração de Compensação (DComp), logo, se esta foi apresentada dentro do prazo quinquenal, contado a partir do fato gerador dos débitos relacionados, inexistente a decadência alegada pela recorrente.

PRESCRIÇÃO. PROCESSO DE COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE DECISÃO DEFINITIVA. INÍCIO DO PRAZO PRESCRICIONAL IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do processo de compensação, o início do prazo prescricional dar-se a partir da data da decisão definitiva, por conseguinte, se ainda não foi prolatada tal decisão, o prazo de prescrição sequer começou, logo, *a fortiori*, não ocorreu a alegada prescrição.

ÔNUS DA PROVA. QUESTÃO DE FATO. ALEGAÇÃO SEM PROVA.. INADMISSIBILIDADE.

Se a autoridade fiscal comprova a inexistência do direito creditório informado, cabe ao sujeito passivo o ônus de fazer a contraprova, demonstrado o fato oposto com elementos probatórios hábeis e idôneos, o que não ocorreu nos autos.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITO FORMAL OBRIGATÓRIO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se toma conhecimento de pedido restituição formalizado no âmbito do processo de compensação, após a emissão do despacho decisório, e sem atendimento dos requisitos formais obrigatórios previsto na legislação.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento, rejeitar a preliminar levantada pelo Conselheiro Solon Sehn - acompanhado pelo Conselheiro Cláudio Pereira - que propunha o não conhecimento do recurso face a preclusão lógica diante da prática de ato incompatível com o interesse de recorrer (petição a fls. 815 e 816). No mérito, por maioria, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Solon Sehn e Bruno Curi que davam provimento parcial ao recurso para reconhecer o crédito referente às despesas com comissões de vendas. Fará declaração de voto o Conselheiro Solon Sehn.

(assinado digitalmente)

**Regis Xavier Holanda** - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Regis Xavier Holanda, Francisco José Barroso Rios, José Fernandes do Nascimento, Solon Sehn, Bruno Maurício Macedo Curi e Cláudio Augusto Gonçalves Pereira. Fez sustentação oral o Dr. Leonardo Carvalho da Silva, OAB/ES n. 9338.

## Relatório

Trata-se de diversas Declarações de Compensação (DComp), apresentadas em formulário impresso, em que formalizada a compensação de saldo credor da Cofins dos meses de fevereiro a novembro de 2004, com diversos débitos de CSLL, IRPJ e Cofins, discriminados na planilha de fls. 328/329.

Por meio do Despacho Decisório de fls. 342/343, a Autoridade Fiscal não homologou as compensações declaradas, com respaldo no Parecer de fls. 327/342, em que apresentada a conclusão de que não existia o crédito informado, em face da glosa dos valores dos créditos relativos a: a) despesas com comissões de vendas e combustíveis utilizados no transporte das mercadorias vendidas, por não se enquadrarem no conceito de insumo; b) bens fornecidos pela pessoa jurídica Agar Comércio Ltda., em razão de confusão patrimonial e inatividade da fornecedora no ano de 2004; c) mercadorias adquiridas de pessoas jurídicas inativas, baixadas, omissas ou com receita declarada incompatível com as vendas realizadas, por inexistência do recolhimento do tributo na etapa anterior da cadeia; d) aquisições da própria contribuinte, sem o registro das respectivas saídas; e) duplicidade de registros de compras; f) aquisições de bens de terceiros com fins específicos de exportação, por expressa vedação legal; g) juros passivos sobre empréstimos não comprovados; e h) aquisições de cacau de pessoas físicas, visto que até julho de 2004 não havia previsão legal para apropriação de crédito presumido.

Cientificada da decisão, em 10/12/2008, a contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 356/414, em que alegou:

- a) a prescrição do direito de a Fazenda cobrar os tributos compensados com fatos geradores dos anos 2001 até novembro de 2003;
- b) as alterações restritivas ao aproveitamento de algumas espécies de crédito surgiram apenas com advento da Lei 10.865/2004, com vigência a partir de 1/8/2004;
- c) na sistemática inaugurada pela MP 66/2002 e pela Lei 10.637/2002, era admitida a apropriação de créditos nas aquisições de mercadorias de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação;
- d) o art. 17 da Lei 11.033/2004 dispunha que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência não impedia a manutenção dos créditos da Cofins;
- e) geravam crédito as compras de mercadorias adquiridas das empresas supostamente inativas, baixadas, omissas ou com receitas declaradas incompatíveis com as vendas, pois a requerente não tinha o poder-dever de fiscalizar os seu fornecedores;
- f) todos os custos e despesas suportadas pela empresa em seu processo produtivo constituíam insumos, desse modo, as despesas com comissões e combustíveis possibilitavam o crédito da Cofins, pois se enquadrava na hipótese do artigo 8º, § 6º, da Lei 10.925/2004, um vez que era produtora de produtos classificados no código 09.01 da NCM;
- g) nenhum crédito foi lançado nas aquisições em códigos CFOP em que o fornecedor era a própria contribuinte, pois tais notas fiscais não se

referiam a aquisições, mas sim a quebra ou acréscimo, o que era normal neste tipo de atividade;

- h) não procediam os argumentos contidos item 42 do Parecer, pois as planilhas (fls. 267/282) corrigiram o erro de digitação apontado;
- i) não houve duplicidade de registro de notas fiscais (item 43 do Parecer), mas sim erro de digitação do CFOP, razão pela qual providenciou a imediata retificação;
- j) não cabia a retroatividade do inciso II, § 2º, art. 3º, da Lei 10.637/02, incluído pela Lei 10.865/2004, cuja eficácia deu-se a partir de 01/08/08, pois o texto tratava da não incidência da Cofins, mas este não era o caso em tela;
- k) não subsistia a glosa dos créditos sobre juros passivos pagos sobre empréstimos, pois os contratos foram entregues, comprovando a operação de mútuo realizada;
- l) havia direito ao crédito sobre as compras de cacau de pessoas físicas, pois, embora isenta da Cofins, o custo e a despesa vinculados às receitas de exportação geravam esse direito;
- m) caso seja mantida a glosa dos créditos, seja determinada a restituição dos valores pagos a título de IRPJ e CSLL.

Sobreveio o acórdão da 5ª Turma de Julgamento da DRJ – Rio de Janeiro II/RJ, que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, para restabelecer apenas o crédito relativo às mercadorias adquiridas de supostas pessoas jurídicas inativas, baixadas, omissas ou com receita declarada incompatível com as vendas realizadas, com base no argumento de que: (i) não ficou caracterizado nos autos a ineficácia das Notas Fiscais emitidas pelas respectivas pessoas jurídicas; e (ii) era irrelevante o fato de ter havido ou não o pagamento do tributo na etapa anterior da cadeia de comercialização.

Em 7/4/2010, a recorrente foi cientificada da decisão primeira instância. Em 3/5/2010, protocolou o Recurso Voluntário de fls. 820/856, em que, relativamente às alegações não acatadas, reafirmou os argumentos aduzidos na Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido, com exceção das alegações atinentes ao pedido de restituição formulado.

**Da matéria não conhecida.**

O pedido de restituição de suposto de créditos de IRPJ e da CSLL, decorrentes da glosados dos créditos da Cofins, formulado na fase de manifestação de inconformidade e reiterada no recurso em apreço, é matéria estranha aos presentes autos, que trata de compensação de créditos da Cofins com débitos do IRPJ, CSLL e da própria Cofins.

É oportuno esclarecer que, no âmbito dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), o pedido restituição deve ser formulado em conformidade com o disposto no art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 dezembro de 2012, que, dentre outras formalidades, exige que o titular do crédito utilize o programa Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) ou, na impossibilidade de utilização do referido Programa, o formulário Pedido de Restituição ou Ressarcimento, constante do Anexo I desta Instrução Normativa.

O pedido formulado pela recorrente, além não atender as formalidades estabelecida na legislação, evidentemente, trata de matéria que não faz parte do contencioso objeto do presentes autos, portanto, dele não se toma conhecimento.

#### **Do não conhecimento do recurso.**

Em memorial e por ocasião da sustentação oral, a recorrente requereu o não conhecimento do recurso, com base na alegação de que, por meio da petição de fls. 815/816, havia manifestado desistência do direito de recorrer.

Na referida petição, protocolizada em 8/4/2010, a recorrente requereu a confecção de Darf, para fim de quitação do débito tributário remanescente. Porém, tendo em conta que até 3/5/2010, data do protocolo do recurso em apreço, não fora emitido o referido documento, expressamente, recorrera da parcela dos créditos de Cofins compensados e não homologados pela decisão de primeira instância.

Dessa forma, contrariando o pedido anterior, a recorrente, expressamente, exerceu o seu direito de recorrer, o que tornou manifesta a desistência do pedido anterior.

É oportuno esclarecer que o simples pedido de emissão de Darf não configura desistência do direito de recorrer, conforme dispõe o art. 78 da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (Regimento Interno do CARF - RICARF), com as alterações posteriores, a seguir transcrito:

*Art. 78. Em qualquer fase processual o recorrente poderá desistir do recurso em tramitação.*

*§ 1º A desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo.*

*§ 2º O pedido de parcelamento, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.*

*§ 3º No caso de desistência, pedido de parcelamento, confissão irretratável de dívida e de extinção sem ressalva de débito, estará configurada renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, inclusive na hipótese de*

*já ter ocorrido decisão favorável ao recorrente, descabendo recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional por falta de interesse.*

Da leitura do referido preceito regimental, verifica-se que a simples solicitação da emissão de Darf, por óbvio, não se encontra especificada dentre as hipóteses de desistência de recurso regularmente interposto. Por conseguinte, não que se falar na denominada preclusão lógica por prática de ato incompatível com o interesse de recorrer, conforme entendimento manifestado em Sessão pelo i. Conselheiro Solon Sehn.

Além disso, causa estranheza que tal pedido tenha sido formulado somente em Sessão de julgamento e após quase três anos da data da protocolização do mencionado pedido de emissão de Darf.

Por todas essas considerações, rejeito a presente preliminar, logo o recurso deve ser conhecido, com a ressalva anteriormente exposta.

### **Da prescrição e decadência: prejudicial de mérito.**

Alegou a recorrente que os débitos do ano 2001 até novembro de 2003 estavam extintos pela decadência, pois, quando tomou ciência, em 14/11/2008, da decisão não homologatória da compensação e da cobrança dos débitos já havia se consumado o prazo quinquenal, previsto no § 4º do art. 150 do CTN.

Equivoca-se a recorrente, com a devida vênia. A data da ciência do despacho decisório e da respectiva cobrança dos débitos não compensados representa o termo final do prazo para que a autoridade fiscal proceda a homologação da compensação. No âmbito do procedimento de compensação, a constituição do crédito tributário concretiza-se, por meio de confissão de dívida, na data da entrega da declaração de compensação. Tais afirmações estão em consonância com o disposto nos §§ 5º e 6º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com os acréscimos da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

No caso em tela, a constituição dos débito não compensados e cobrados, relativos ao 2001 até novembro de 2003, ocorreu na data da entrega das respectivas DComp e antes da consumação do prazo decadencial, portanto, inexistente a alegada decadência.

Também é equivocada, com o devido respeito, à alegação que os débitos dos anos de 2001, 2002 e 2003 encontravam-se prescritos, sob o argumento de que excedera o prazo quinquenal estabelecido no art. 174 do CTN, cujo termo inicial é a data da constituição definitiva do crédito, o que, nos termos do art. 42 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com as alterações posteriores, somente se concretiza com a decisão definitiva prolatada no âmbito do processo administrativo fiscal.

No caso em tela, como ainda inexistente tal decisão, o prazo de prescrição sequer teve início, logo, *a fortiori*, não ocorreu a alegada prescrição.

Por todo exposto, rejeita-se as referidas alegações de prescrição e decadência suscitadas pela recorrente.

### **Do mérito.**

No mérito, a recorrente reafirmou as suas razões de defesa contra a manutenção da glosa dos créditos relativos a (i) despesas com comissões de vendas e compras de combustíveis utilizados no transporte das mercadorias vendidas, (ii) aquisições da própria

contribuinte (iii) duplicidade de registros de compras, (iv) aquisições de produtos com fim específico de exportação, (v) juros passivos sobre empréstimos e (vi) crédito presumido nas aquisições de cacau de pessoas físicas.

Todos esses pontos serão analisados a seguir individualmente.

**Despesas com comissões de vendas e compras de combustíveis utilizados no transporte das mercadorias vendidas.**

Previamente, é oportuno esclarecer que inexistente controvérsia quanto ao fato de que as referidas despesas com comissões e consumo de combustíveis foram realizadas com às operações de venda, haja vista que tal fato, expressamente explicitado no Parecer que fundamentou o Despacho Decisório impugnado, não foi contestado pela recorrente, que, mesmo assim, alegou que tinha direito ao crédito da Cofins calculado sobre tais despesas, com base no argumento de que elas seriam insumos de produção.

Por outro lado, a decisão recorrida manteve a glosa com base no argumento de que tais despesas de nenhum modo poderiam ser qualificadas como insumo de produção, porque não empregáveis ou aplicáveis, muito menos consumidas, no processo produtivo.

Portanto, a presente controvérsia limita-se à questão atinente ao alcance do conceito de insumo de produção, para fins de admissibilidade de desconto de crédito no âmbito do regime não cumulativo de incidência da Cofins. A matéria encontra-se disciplinada no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, com as alterações posteriores, cujos trechos relevantes, para análise do assunto, seguem transcritos:

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

[...]

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

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

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

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

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;*

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

*IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

*X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)*

*§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*

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

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

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

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

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*[...] (destaques não originais).*

Da leitura dos excertos transcritos, percebe-se a nítida diferenciação de tratamento conferido ao insumo de produção (inciso II) e aos demais custos e despesas operacionais (incisos III e X). Em relação a estes últimos, a opção foi por uma especificação taxativa (*numerus clausus*), não deixando qualquer margem para inclusão de outros itens que os não expressamente relacionados. No que tange ao insumo de produção, foi utilizada a

técnica exemplificativa (*numerus apertus*), deixando em aberto a complementação do seu conteúdo. Da mesma forma, procedeu a legislação do Imposto sobre Renda, conforme disposto no inciso I do art. 290 do Regulamento do Imposto sobre a Renda de 1999 – RIR/1999 (Decreto 3.000/1999), a seguir transcrito:

*Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº1.598, de 1977, art. 13, §1º):*

*I- o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;*

*II- o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;*

*III- os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;*

*IV- os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;*

*V- os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.*

*Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº1.598, de 1977, art. 13, §2º).*

É evidente a identidade do conceito de insumo de produção apresentado no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, com o disposto no inciso I do art. 290 do RIR/1999, uma vez que ambos expressamente admitem os custos “**de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção**”. Por outro lado, não integra o conceito de insumo de produção os gastos com os demais bens e serviços não aplicados ou consumidos na produção, bem como todos os demais gastos incorridos após a conclusão do processo produtivo, o que inclui todas as despesas operacionais da pessoa jurídica, tais como despesas administrativas, comerciais ou de vendas, financeiras etc.

Além disso, o art. 290 excluiu, expressamente, do conceito de insumo os custos de pessoal (§ 2º, I) e de locação (inciso IV) e os encargos de depreciação e amortização (incisos V e VI, c/c § 1º, III) aplicados no processo produtivo. Da mesma forma, o art. 3º atribuiu tratamento diferenciado aos custos de pessoal (§ 2º, I) e de locação (inciso IV) e aos encargos de depreciação e amortização (incisos V e VI, c/c § 1º, III), o que significa que, também para fim de cálculo do crédito da Cofins não cumulativa, tais itens foram excluídos, expressamente, do conceito de insumo de produção.

Com base nessas considerações, fica demonstrada que as despesas com comissões de venda e com transporte dos produtos vendidos, realizadas após a conclusão do processo de produção, não integram o conceito de insumo de produção. Ademais, inexistente previsão legal que admita a concessão de crédito de Cofins para essas modalidades de despesas.

Portanto, correta a decisão que manteve a glosa dos créditos calculados sobre as mencionadas despesas.

### **Das compras da própria contribuinte.**

Conforme relatado no item 42 do Parecer da Fiscalização (fl. 338), a recorrente registrou como compras, com direito a crédito, notas fiscais emitidas por ela própria e não comprovou que se tratava de devolução de compras.

No presente recurso, a recorrente alegou que as referidas notas fiscais de compras não se referiam a aquisições, mas a registro de quebra ou mesmo acréscimo do produto (café) e que tal registro não tinha gerado crédito de Cofins, por conseguinte, fora incorreto o ajuste (glosa) realizado na planilha de fl. 326 pelo parecerista.

Dessa forma, a recorrente admitiu que as operações não representavam devoluções de venda, mas sim operações de registro de quebra ou acréscimo do produto (café), não geradoras de crédito de Cofins, porém, não apresentou qualquer prova demonstrativa de que as operações glosadas pela fiscalização não integraram o cálculo do valor dos créditos da Cofins do período.

No presente caso, se a autoridade fiscal comprovou a inexistência do direito creditório informado, cabia a recorrente o ônus de fazer a contraprova, demonstrado o fato oposto, com elementos probatórios hábeis e idôneos, o que não ocorreu. E sem a prova do fato alegado, mantém-se a glosa dos respectivos créditos.

### **Da duplicidade de registros de compras.**

Segundo o item 43 do Parecer (fl. 338), a fiscalização apurou o registro de notas fiscais em duplicidade. Intimada a esclarecer o fato, a recorrente informou que o equívoco decorreria de falha na montagem do arquivo eletrônico das notas fiscais.

No recurso em apreço, alegou a recorrente que não houve contabilização em duplicidade, mas erro de digitação e que providenciara “imediatamente a retificação e a informação ao fisco, apresentando, inclusive, três CDs contendo novo arquivo magnético (fls. 267/268).

Mais uma vez, a recorrente apenas alegou, porém não apresentou qualquer demonstrativo ou elemento probatório que desse suporte a sua alegação. Assim, tratando-se de questão de fato, sem a comprovação do alegado, fica mantida a glosa realizada pela fiscalização, fundamentada nos documentos, declarações e informações prestados pela própria recorrente e não infirmadas.

### **Das aquisições de produtos com fim específico de exportação.**

De acordo com os itens 45 a 47 do Parecer (fl. 339), com respaldo no art. 6º da Lei 10.833/2003, a fiscalização entendeu que as aquisições de produtos de terceiros, com fim específico de exportação, não dava direito a crédito da Cofins. Asseverou ainda que, para as aquisições realizadas até 31/7/2004, não se aplicava o entendimento exarado na Solução de Divergência Cosit nº 5/2008, que versava sobre matéria distinta, ou seja, as aquisições com alíquota zero ou isenta.

Por sua vez, a recorrente alegou que tinha direito ao crédito glosado, calculado sobre as referidas aquisições, baseada no argumento de que não era cabível a

retroatividade da norma veiculada pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, incluído pela Lei nº 10.865, de 2004, cuja eficácia começou em 1/8/2004, a seguir transcrito:

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

[...]

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

[...]

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

[...] (destaques não originais).

É evidente o equívoco da recorrente, com a devida vênia. O preceito legal em destaque, indubitavelmente, trata de vedação ao direito de crédito da Cofins, em relação à aquisição de: a) bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição; e b) bens ou serviços isentos, nesta hipótese, quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

A vedação à empresa comercial exportadora de utilizar o direito da Cofins sobre mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação encontra-se expressamente determinada no § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, a seguir transcrito:

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

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

*II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

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

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

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

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

*§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.*

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

É oportuno esclarecer que o referido § 4º do art. 6º, que integra a redação originária da Lei nº 10.833, de 2003, entrou em vigor 1/2/2004, conforme estabelecido no inciso I do art. 93<sup>1</sup> da citada Lei.

Nos termos do transcrito § 1º do art. 6º, os créditos relativo à operação de exportação, contemplada com a imunidade da Cofins, é assegurado à pessoa jurídica vendedora (fabricante, produtora etc). Assim, caso não houvesse a vedação à pessoa jurídica compradora (a empresa comercial exportadora), estabelecida no § 4º do art. 6º, a concessão do crédito vinculado às operações seria feita em duplicidade.

Com base nessas considerações, resta demonstrado que a recorrente não tem direito ao crédito relativo aos produtos adquiridos com o fim específico de exportação, no período de fevereiro a novembro de 2004, portanto, procedente a decisão *a quo* que manteve a glosa dos mencionados créditos.

#### **Dos juros passivos sobre empréstimos.**

De acordo com o item 48 do Parecer (fl. 339), a fiscalização considerou não comprovada as despesas com juros passivos utilizadas como base de cálculo da Cofins, sob o argumento de que os instrumentos contratuais relativo ao empréstimo, firmado pela recorrente com a pessoa jurídica Forzza Café Exportadora Ltda e apresentado como prova da operação, não tinha valor jurídico.

Por outro lado, alegou a recorrente que o contrato e o respectivo aditivo apresentados (fls. 240/241) comprovavam a operação de mútuo realizada, pois atendiam todos os princípios legais.

Analisando os referidos instrumentos contratuais, verifica-se que eles foram assinados apenas pelo Sr. Custódio Forzza, como representante das pessoas jurídicas mutuante e mutuária (a recorrente) e não foi colacionado aos autos qualquer documento externo ou de terceiro (extrato bancário, por exemplo) que corroborasse a suposta operação de empréstimo, sob a forma de abertura de crédito, no valor de R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais).

Além disso, os referidos instrumentos contratuais não foram registrados no registro público, o que os impede de produzir quaisquer efeitos perante terceiros, conforme

---

<sup>1</sup> "Art. 93. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos, em relação:  
I - aos arts. 1º a 15 e 25, a partir de 1º de fevereiro de 2004;  
[...]"

dispõe o art. 221<sup>2</sup> do Código Civil de 2002 (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002). Logo, se são inidôneos para fim de comprovação da suposta operação financeira de abertura de crédito, *a fortiori*, também não tem qualquer validade para comprovar as supostas despesas de juros decorrentes da alegada operação financeira.

Em relação a esse tópico, alegou ainda a recorrente que o erro cometido no Parecer, concernente à indicação de folha diferente do processo para as cópias dos instrumentos contratuais em apreço, comprova que o objetivo do fisco era confundir a sua defesa e julgamento adequado do processo, o que caracterizaria cerceamento de defesa, vício insanável contido no Parecer.

É evidente que o mencionado equívoco não trouxe qualquer prejuízo à defesa, pois a própria recorrente corrigiu o erro, ao mencionar as folhas corretas do processo (240/241). Ademais, os referidos documentos eram do seu pleno conhecimento, uma vez que foram elaborados e coligidos aos autos por ela. Essas circunstâncias, por óbvio, são suficientes para demonstrar a inexistência do alegados cerceamento do direito de defesa e, por conseguinte, do suposto vício insanável no citado Parecer.

Com base nessas considerações, deve ser mantida a glosa dos créditos calculados sobre os valores contabilizados como supostos juros passivos.

### **Do crédito presumido nas aquisições de cacau de pessoas físicas.**

Nos itens 49 a 51 do citado Parecer (fl. 340), a fiscalização informou a glosa do crédito presumido, relativo aos meses de fevereiro a julho de 2004, calculado sobre as aquisições de “cacau inteiro ou partido, em bruto ou torrado”, código NCM 18.01, realizadas perante pessoas físicas, com base no argumento de que o direito ao referido crédito somente fora reconhecido a partir de agosto de 2004, por meio do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.

A recorrente não contesta o entendimento concernente ao termo de início de vigência do benefício fiscal. A sua contestação, limita-se a glosa integral dos créditos do período. Alegou a recorrente que “se a partir de 01/08/2004 o crédito passou a ser permitido, então, proporcionalmente deve ser homologado.”

A discordância da recorrente não procede, pois, conforme explicitado na planilha encartada no item 50 do Parecer (fl. 340), foram glosados apenas a parcela correspondente aos créditos presumidos calculados sobre as aquisições de amêndoas de cacau de pessoas físicas, exatamente, no período de fevereiro a julho de 2004, conforme pretendido pela recorrente.

Dessa forma, a glosa da parcela do referido crédito presumido, relativa ao período de fevereiro a julho de 2004, deve ser mantida, um vez que foi realizado em conformidade com a legislação vigente.

### **Da conclusão.**

---

<sup>2</sup> "Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público."

Por todo o exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso, para manter na íntegra o acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

## Declaração de Voto

Conselheiro Solon Sehn,

O inciso II, art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, ao tratar do crédito de insumos e de comissão de venda, estabelece o seguinte:

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

[...]

*II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004).*

Nota-se, portanto, que a parte final do inciso faz referência expressa à exclusão do direito ao crédito em relação a uma modalidade de comissão de venda: a prevista no art. 2º, da Lei nº 10.485/2002, paga aos concessionários pelos fabricantes ou importadores na venda direta ao consumidor de automóveis classificados nas posições 87.03 e 87.04558.

Diante disso, cabe a seguinte indagação: se a única exceção diz respeito a essa modalidade comissão, como ficam as demais? Estão

Assim, como não se presume na lei palavras inúteis (*verba cum effectu, sunt accipienda*), parece que, apesar da redação pouco clara, o inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, assegura como o crédito dos insumos na venda de bens<sup>3</sup>.

Vale lembrar que, consoante ensina Ricardo Mariz de Oliveira, uma das consequências mais importantes da natureza *numerus clausus* das hipóteses de creditamento é a taxatividade das vedações legais ao direito ao crédito:

*Uma constatação importante, antes já aludida ao menos implicitamente, é que as listas de deduções constantes desses dispositivos legais são ‘numerus clausus’, não comportando*

<sup>3</sup> Sobre tema, cf.: SEHN, Solon. PIS-Cofins: não cumulatividade e regimes de incidência. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 340 e ss.

*adições, embora, evidentemente, a abrangência de algumas delas seja bem extensa.*

*Conseqüência dessa mesma técnica legislativa é que as vedações de deduções, assim como as limitações das mesmas e as condições para elas, também são exaustivamente descritas nas duas leis, não comportando acréscimos aditados pelo intérprete ou pelo aplicador das mesmas.<sup>4</sup>*

(assinado digitalmente)

Solon Sehn

---

<sup>4</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos relacionados à “não cumulatividade” da Cofins e da Contribuição ao PIS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos (Coord). PIS-Cofins: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 40.



**Ministério da Fazenda**

## **PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO**

**O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.**

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

### **Histórico de ações sobre o documento:**

Documento juntado por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO em 06/04/2013 15:36:21.

Documento autenticado digitalmente por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO em 06/04/2013.

Documento assinado digitalmente por: REGIS XAVIER HOLANDA em 15/05/2013, SOLON SEHN em 23/04/2013 e JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO em 06/04/2013.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 29/03/2020.

### **Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:**

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

**EP29.0320.16282.XU7G**

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:**

**F4DE8C1ED3BCBE8BB6C7215896A9CBAC5DB1EE0B**