



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

Processo n° 13770.000626/2003-06
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3801-005.254 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 18 de março de 2015
Matéria PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO
Recorrente RIO DOCE CAFÉ S/A IMPORTADORA E EXPORTADORA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/2003 a 31/08/2003

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DIREITO DE CRÉDITO. AQUISIÇÕES DE BENS PARA REVENDA. COMPROVAÇÃO.

Somente as notas fiscais de venda emitidas por pessoas jurídicas não caracterizadas como inaptas, acompanhadas dos comprovantes de pagamentos a elas correspondentes e devidamente registradas na escrita contábil-fiscal de terceiro interessado, produzem efeitos tributários em favor deste.

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. GASTOS COM BENS E SERVIÇOS. INSUMO. DIREITO A CRÉDITO.

Gastos com bens e serviços não efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação ou produção de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços ou que não estejam amparados por expressa disposição legal não dão direito a créditos da contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa. Não dão direito a crédito: i) Gastos com comissões; ii) Gastos com armazenagem de mercadorias e com fretes sobre vendas, antes de 1º/2/2004.

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. GASTOS COM COMBUSTÍVEIS E FRETES. DIREITO A CRÉDITO. PROVA.

Gastos com combustíveis e fretes vinculados a aquisições de bens para venda e insumos somente dão direito a crédito se comprovada pela contribuinte esta vinculação.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DIREITO DE CRÉDITO NÃO COMPROVADO DOCUMENTALMENTE. ÔNUS DA PROVA.

É do contribuinte o ônus de comprovar documentalmente o direito de crédito informado em declaração de compensação.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova não se limita a, simplesmente, juntar documentos aos autos, no caso em que há inúmeros registros associados a inúmeros documentos.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DILIGÊNCIA.
INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferido o pedido de diligência, quando formulado como meio de suprir o ônus probatório não cumprido pela parte.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO.
COMPETÊNCIA.

O CARF não é competente para apreciar originariamente pedidos de restituição de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Cássio Schappo e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira que convertiam o processo em diligência para a apuração do direito creditório

(assinado digitalmente)

Flávio de Castro Pontes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Sergio Celani – Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio de Castro Pontes, Paulo Sergio Celani, Marcos Antônio Borges, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira e Cássio Schappo.

Relatório

Transcrevo o relatório do acórdão recorrido por descrever muito bem a lide:

“1 Trata-se no presente processo de exame das declarações de compensação (Dcomp) apresentadas pelo interessado anteriormente identificado (fls. 14, 17 e 19), por intermédio das quais se pleiteia o reconhecimento da existência de créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, apurados segundo o regime de incidência não-cumulativa da contribuição (total: R\$ 285.141,76), referentes ao período de apuração de **agosto de 2003** (PA 08/2003), conforme expresso no Demonstrativo “Créditos da Contribuição para o PIS/PASEP” de fl. 01, a serem compensados com débitos da própria COFINS e de outros tributos e contribuições federais.

2 Inicialmente, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Vitória/ES (DRF/VIT/ES) exarou o Parecer SEORT/DRF/VIT nº 2.176/2008 e Despacho Decisório (fls. 122/136), reconhecendo apenas parcialmente (valor: R\$ 132.702,84) o direito creditório pleiteado pelo interessado, e homologando também parcialmente, até o limite do crédito reconhecido, a compensação efetuada mediante as declarações de compensação de fls. 14, 17 e 19, sob os seguintes fundamentos:

- No intuito de verificar as informações prestadas pelo contribuinte, foi instaurado procedimento de diligência fiscal, ocasião na qual intimou-se o requerente a disponibilizar para consulta a sua escrituração contábil e fiscal e a apresentar diversos documentos, dentre os quais o demonstrativo analítico de apuração do PIS não-cumulativo referente ao mês de agosto de 2003 (fls. 39/41 e 46);

- O requerente tem por objeto social (art. 3º do Estatuto Social, fl. 05) e registra no CNPJ atividade que se refere ao comércio atacadista de café, com vendas no mercado interno e externo, sendo que, em razão da atividade desenvolvida e tendo em vista a apuração do IRPJ com base no lucro real no ano-calendário 2003, sujeita-se a empresa ao regime de incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep;

- é inadmissível a apropriação de créditos do PIS/Pasep não-cumulativo, no que toca às compras de fornecedores em situações de inatividade, ou que se encontram omissos na apresentação de suas declarações de rendimentos à Receita Federal do Brasil (RFB), ou, ainda, que, quando prestaram tais informações, o fizeram de maneira irregular, eis que a receita declarada é totalmente incompatível com o valor das vendas realizadas, isto considerando apenas as operações mercantis com o requerente (cf. consulta aos sistemas informatizados da RFB às fls. 97/118);

- dentre o valor das compras junto aos fornecedores analisados, mais de 75% enquadram-se nas situações acima descritas, não caracterizando pois exceção as compras de café do interessado junto a pessoas jurídicas em situação incompatível com as transações informadas;

- o princípio da não-cumulatividade, tal como insculpido no art. 153, § 3º, II, da CF/88 (“não obstante referir-se ao IPI, sem sombra de dúvida é o paradigma adotado para esta novel roupagem das contribuições sociais – PIS/COFINS”), estabelece a compensação do que for devido em cada operação com

o montante cobrado na anterior, sendo portanto, irrefragável a concepção segundo a qual a efetiva cobrança ou, na pior hipótese, a pressuposição de sua ocorrência, é condição sine qua non para a admissão do creditamento;

- como na hipótese relatada, sabidamente não houve o respectivo recolhimento tributário (na operação anterior), não há razoabilidade em se admitir o reconhecimento do direito creditório, motivo pelo qual foi providenciada a relação nominal dos fornecedores (Tabela do Parecer Fiscal, v. fl. 129) que se encontram nas situações descritas e respectivos valores de vendas, bem como promovida a glosa pertinente, conforme (outra) Tabela (fls. 119 e 121);

- em prosseguimento, observou-se também que, não obstante parcela das aquisições do contribuinte tenham sido feitas com o fim específico de exportação, na condição de comercial exportadora (notas fiscais arroladas no demonstrativo de fl. 120, cujas cópias constam das fls. 70/88), não comportando, portanto, o aproveitamento pelo interessado dos créditos referentes a tais aquisições (cf. art. 5º-III, da Lei nº 10.637/2002, c/c o § 2º, II, do art. 3º da mesma Lei nº 10.637/2002, introduzido pela Lei nº 10.865/2004), o cotejo do demonstrativo de apuração do PIS para o mês de agosto de 2003, apresentado à fiscalização (fl. 46), com os livros fiscais revela que a empresa apurou créditos sobre a **totalidade** dos bens adquiridos para revenda, motivo pelo qual aqueles valores referentes aos bens adquiridos para revenda, com o fim específico de exportação (demonstrativo à fl. 120), foram afastados da apuração do crédito a descontar;

- as aquisições de bens de terceiros com fins específicos de exportação não dão direito a crédito, haja vista não se sujeitarem ao pagamento da contribuição para o PIS, isto é, não estarem no campo de incidência de tal contribuição;

- uma vez que o fornecedor da mercadoria, ao efetuar a venda com o fim específico de exportação, deu saída sem a incidência da contribuição e com a manutenção do crédito, efetivar um direito a novo crédito ao adquirente da mercadoria implicaria a geração de créditos sem causa;

- tendo a Lei nº 10.637/2002 definido que se trata, na espécie, de não-incidência do PIS sobre as vendas com fins específicos para exportação, não se aplica a Solução de Divergência Cosit nº 05/2008, cuja conclusão versa sobre as aquisições com alíquota zero ou isentas;

- ainda em prosseguimento, os gastos com armazenagem, bem como os dispêndios com “fretes sobre vendas” (estes últimos registrados na conta 3.2.01.01.0005), respectivamente, nos montantes de R\$ 6.889,20 e R\$ 31.856,00, foram excluídos do cálculo dos créditos do mês de agosto/2003, já que tais gastos somente passaram a dar direito ao desconto de crédito do PIS não-cumulativo com o advento da Lei nº 10.833/2003 (art. 3º, IX), que instituiu a COFINS não-cumulativa, sendo que a extensão dessa norma para o PIS, ocorrida por força do art. 15 da citada Lei, somente passou a produzir efeitos a partir de 1º de fevereiro de 2004 (cf. art. 93, I);

- As despesas comerciais com combustíveis (registradas na conta “3.2.01.01.0054 – Despesa c/ Caminhões-Combustível”, v. fls. 46 e 65) também foram afastadas da base de cálculo do crédito da contribuição para o PIS/Pasep, já que, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 c/c art. 66, § 5º, I, da IN SRF nº 247/2002, introduzido pela IN SRF nº 358/2003, a aquisição de combustíveis gera direito a crédito somente se aplicado diretamente como insumo no processo produtivo, não sendo suficiente, para que haja direito a crédito, apenas a

comprovação de que tenham sido adquiridos combustíveis e lubrificantes, conforme corroborado pela Solução de Consulta SRRF/6ª. RF/Disit nº 111, de 20/04/2005;

- Como não houve previsão nos incisos do caput do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, e por não se enquadrarem no conceito de insumo, as despesas comerciais com comissões pagas a pessoas jurídicas (registrados na conta 3.2.01.01.0007, v. fls. 46 e 64) foram excluídas do cálculo dos créditos do PIS;

- Os exames efetuados nos Livros Fiscais (Razão e Registro de Saídas) não apontaram irregularidades quanto ao valor da base de cálculo e ao valor da contribuição, apurados pelo interessado;

- Partindo-se das premissas advindas da leitura do art. 5º, § 1º, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 1º da IN SRF nº 291, de 03/02/2003, de que o crédito passível de utilização na compensação de outros tributos e contribuições é o apurado após a dedução de débitos da própria contribuição, e desde que seja derivado de operações de mercadorias para o exterior ou de venda a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação, elaborou-se o “Demonstrativo de Cálculo dos Créditos a Descontar” de fl. 121, no qual estão discriminados todos os ajustes procedidos nas bases de cálculo dos créditos, e a partir do qual o crédito total disponível no mês vinculado ao mercado interno alcançou a cifra de R\$ 16.887,13, e R\$ 137.399,49 vinculado ao mercado externo (rateio com base na proporção da receita bruta com direito a crédito, v. fl. 121);

- Procedeu-se, então, à utilização dos créditos na dedução do débito do PIS apurado no mês de agosto de 2003 (R\$ 21.583,78), utilizados primeiramente os créditos atrelados ao mercado interno, de sorte que restou o saldo credor vinculado ao mercado externo, de R\$ 132.702,84, a ser utilizado nas compensações de outros tributos, homologando-se, até o limite do crédito reconhecido no citado valor de R\$ 132.702,84, as compensações apresentadas nos formulários às fls. 14, 17 e 19.

3 Cientificado pessoalmente da decisão da autoridade administrativa local, acima mencionada, em 29/09/2008 (v. fls. 145/146), o contribuinte, irresignado, apresentou, em 20/10/2008, a Manifestação de Inconformidade de fls. 147/177 e demais documentos a ela anexados às fls. 178/194 (procuração, fl. 178; cópia dos documentos de identidade dos procuradores da empresa, fl. 179; atas, fls. 180/182; cópia do razão contábil da conta fornecedores de: “J G Gomes”; “Castelo Coffee Com. Ltda – ME”; “Continental Trading Ltda.”; “Mercantil Crizol Comércio de Cereais Ltda.”; “Vila Rica Coffee Com. de Café Ltda”; e comprovantes de pagamento – TED, fls. 183/194), alegando, em síntese, que:

a) o recorrente tem como objetivo social a compra de café em grão cru, adquirido de empresas comerciais, cerealistas e cooperativas de produtores rurais, bem como a venda desse produto no mercado interno e externo, e, como tal, está sujeita ao regime de tributação do IRPJ com base no lucro real e, por força da legislação, deve apurar o PIS pelo regime não-cumulativo, descontando, todavia, os créditos calculados em relação às suas aquisições;

b) as limitações ao creditamento da contribuição ao PIS não podem acarretar, todavia, tratamento fiscal diferenciado a contribuintes que estejam na mesma situação, consoante o princípio da isonomia (arts. 5º e 150, inciso II, da CF/88);

c) verifica-se do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 que as alterações restringindo o aproveitamento de alguns tipos de créditos surgiram apenas com o

advento da Lei nº 10.865/2004, ou, mais precisamente, em 01/08/2004; ou seja, anteriormente, na hipótese do recorrente, os créditos eram possíveis sobre todos os bens adquiridos para revenda, bem como todos os outros inseridos no referido art. 3º da Lei nº 10.637/2002, inclusive as aquisições de mercadorias com o fim específico de exportação, e, sendo assim, já que a base para a apropriação e o aproveitamento dos créditos foi a sistemática da Lei nº 10.637/2002, não se pode impor a aplicação de lei de 2004;

d) pode-se provar também essa argumentação a partir de uma interpretação, *a contrario sensu*, do § 2º do artigo 7º da Lei nº 10.637/2002, pelo qual a empresa comercial exportadora, que tenha adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica com o fim específico de exportação para o exterior, caso não comprove em 180 dias a efetiva exportação dos bens ou serviços relacionados, será obrigada ao pagamento de todos os tributos, bem como lhe será vedada a utilização dos créditos de IPI e de PIS decorrentes das aquisições referidas, e, sendo assim, a exportadora perde o crédito apenas quando se enquadrar nas disposições dessa norma restritiva, concluindo-se, portanto, que existia, no sistema inaugurado pela MP nº 66/2002 e pela Lei nº 10.637/2002, a hipótese de apropriação de créditos em situações de aquisição de mercadorias de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior;

e) deve-se ressaltar ainda que o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 dispõe que as vendas efetuadas com a suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência de PIS e COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações, sendo que, posteriormente, a Lei nº 11.116/2005, em seu art. 16, possibilita, na hipótese do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, que o saldo credor de PIS e COFINS, apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita das vendas sem incidência da contribuição, poderá ser compensado com débitos próprios da pessoa jurídica relativos a outros tributos e contribuições, e, portanto, toda a sistemática da não-cumulatividade do PIS e também da COFINS está assentada na permissão de que compras e a prestação de serviços, mesmo que antecedidas por suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência de PIS e COFINS, geram créditos;

f) já com relação à glosa de créditos, oriunda das aquisições de pessoas jurídicas inativas, omissas ou sem receita declarada, o recorrente não pode ser prejudicado pela omissão do fisco, uma vez que não tem o poder de fiscalizar, e não possui instrumentos legais para saber se o seu fornecedor de café pagou ou não a Contribuição para o PIS/Pasep;

g) o recorrente realiza pagamentos aos seus fornecedores, somente via depósito bancário ou via TED/DOC, diretamente aos emitentes das notas fiscais (docs. 04 a 15, fls. 183/194), e sua escrituração contábil e fiscal obedece às normas exigidas pela legislação, tendo agido, assim, de boa-fé;

h) no Direito Tributário, o que confere à pessoa jurídica e física a condição de contribuinte é o fato dessa possuir relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (cf. art. 121, I, do CTN), e, se as empresas comercializam bens e serviços, sujeitos à incidência da contribuição para o PIS não-cumulativo, elas são contribuintes da exação, independentemente das receitas por elas auferidas terem sido declaradas ao fisco federal;

i) uma vez comprovado que as notas fiscais relacionadas à fl. 104 (*sic*, querendo se referir, em verdade, à Tabela de fl. 129, que discrimina a relação de fornecedores do recorrente em situação de irregularidade junto à RFB, assim como

valor de suas vendas ao recorrente no ano de 2003), classificadas como inidôneas

para geração de crédito, deram entrada física e efetiva das mercadorias no estabelecimento do requerente (conforme comprovado pelo fisco), contabilizadas dentro dos padrões legais, pagas através de depósito bancário, TED ou DOC direto ao emitente, tem-se como indubitavelmente caracterizada a sua boa-fé, razão suficiente para conferir-se plena legitimidade aos créditos de PIS aproveitados, encontrando-se tal afirmativa amparada legalmente no parágrafo único do artigo 82 da Lei nº 9.430/96;

j) no plano jurisprudencial, pode-se afirmar, sem qualquer vacilo, que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem posição definitiva acerca do assunto, firmada em inúmeras decisões judiciais, que asseguraram aos contribuintes do ICMS o direito ao crédito fiscal inidôneo, sempre que estes conseguiram demonstrar que a compra e venda da mercadoria foi efetivamente realizada (cf. AgReg no Resp 290.227, DJ de 06/02/2006, p. 232; Resp 133.325, DJ de 25/10/1999, p. 72), assim como o Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda tem decidido nesta mesma linha (cf. Acórdão nº 202-15-975, de 11/11/2004, publ. no DOU em 04/07/2006), sendo, portanto, inadmissível a glosa de créditos lançados pelo recorrente;

k) voltando-se novamente às compras com o fim específico de exportação, efetivadas pelo recorrente na condição de sociedade comercial exportadora, fato é que o auditor fiscal, ao entender que as aquisições sob tal condição não comportariam o aproveitamento de créditos, fez retroagir os efeitos da Lei nº 10.865/2004, aplicando-a a fatos geradores ocorridos em agosto de 2003;

l) os arts. 66 e 67 da Instrução Normativa (IN) SRF nº 247/2002, regulamentando o art. 3º da Lei nº 10.637/2002 (redação anterior às alterações trazidas pela Lei nº 10.865/2004), permitia o aproveitamento de créditos sobre os bens adquiridos para a revenda, de pessoa jurídica domiciliada no País, e, ademais, os créditos vinculados à receita de exportação visam a incentivar as vendas para o mercado externo, proporcionando, assim, mais divisas para o País, bem como o ingresso de novas receitas;

m) a 5ª Turma da DRJ/RJOII examinou, recentemente, este caso no processo nº 11543.000511/2003-61, em cujo Acórdão nº 13-20.459 o relator votou pela manutenção do crédito sobre as mercadorias adquiridas com fins específicos de exportação, acompanhado por unanimidade;

n) a Receita Federal do Brasil (RFB), analisando a questão à luz da técnica da não-cumulatividade, antes do advento da Lei nº 10.865/04, chegou a exarar o entendimento, expresso na Solução de Consulta nº 113, de 23/03/2004, e na Solução de Consulta nº 2, de 13/01/2004 (ambas da Superintendência Regional da 2ª. Região Fiscal), no sentido de que “a pessoa jurídica terá direito ao desconto de crédito relativo ao PIS/Pasep, decorrente da aquisição de matéria-prima utilizada como insumo na fabricação de seus produtos, mesmo que não tenha havido a incidência da referida contribuição na operação de compra do insumo”;

o) a fiscalização tomou como base a Lei nº 10.865/2004 para glosar parte dos créditos do recorrente, porém, essa norma teve eficácia a partir de 01/08/2004, e, em agosto de 2003, não existia lei impedindo o aproveitamento dos créditos; ao contrário, havia a IN SRF nº 247/2002, permitindo o lançamento dos créditos como feito pelo recorrente;

p) quanto à glosa que se refere aos gastos com armazenagem, frete, combustíveis e comissões, verifica-se, fazendo uso de conceitos econômicos, que os insumos, também denominados fatores de produção, transmutam-se em todos os

custos e despesas da empresa, e, portanto, os insumos constituem-se em todos os custos e despesas suportados pela empresa em seu processo produtivo, motivo pelo qual, desse modo, os valores pagos a título de armazenagem, fretes, comissões, entre outros, são insumos utilizados na produção de seus produtos, possibilitando, todavia, o lançamento de crédito de PIS sobre os mesmos;

q) ademais, o recorrente enquadra-se na redação do artigo 8º, § 6º, da Lei nº 10.925/2004, sendo, portanto, uma produtora em relação aos produtos classificados no código 09.01 da NCM (café), uma vez que executa, cumulativamente, as atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial, e, sendo assim, são lícitos os créditos lançados pelo recorrente sobre os valores de armazenagem, fretes, combustíveis, comissões, etc, desconsiderados pela fiscalização, tendo em vista que são insumos utilizados na prestação de serviços e na produção de seus produtos destinados à venda, e, além disso, todos foram adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e suportados pelo comprador/requerente;

r) corroborando este entendimento, visto que os insumos estão intrinsecamente ligados à produção (café), na Solução de Divergência nº 15/2008, a Coordenação Geral do Sistema de Tributação – Cosit garantiu maior flexibilidade no desconto de créditos de PIS e COFINS;

s) a própria Receita Federal, analisando a questão, exarou o entendimento expresso na Solução de Consulta nº 248, de 16/10/2006, devendo, desse modo, ser reformado o Parecer DRF/VIT/Seort nº 2.176/2008, no que tange às glosas de créditos realizadas pelo auditor fiscal;

t) a interpretação do auditor fiscal, que glosou parte dos créditos oriundos das aquisições com o fim específico de exportação, com fundamento no inciso II, § 2º, do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002, inserida pela Lei nº 10.865/2004, viola o art. 150, III, da CF/88, e toda a legislação federal relativa ao assunto;

u) a matéria veiculada no inciso II, § 2º, do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 não tem conteúdo de lei interpretativa (art. 106, I, do CTN), uma vez que não existia norma anterior a ser interpretada (não existia proibição semelhante à encontrada hoje no inciso II), e, neste caso, a nova redação introduzida pelo art. 37 da Lei nº 10.865/2004 é fato novo em nosso ordenamento jurídico, e, assim sendo, sua aplicação ocorre a partir da eficácia da Lei que o criou, ou seja, a partir de 01/08/2004;

v) assim, invocando os princípios da irretroatividade, segurança jurídica, e, sobretudo, o princípio da confiança na lei fiscal, que se traduz praticamente na possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos tributários com base exclusivamente na lei, é insubsistente a glosa de créditos do recorrente;

w) ademais, a função de interpretar leis é cometida a seus aplicadores, basicamente ao Poder Judiciário, que aplica as leis aos casos concretos submetidos à sua apreciação, de modo definitivo e com força institucional, não podendo o Poder Executivo usurpar das funções do Poder Judiciário, impondo sua vontade imperial, incompatível com o Estado Democrático de Direito;

x) além disso, baseada em orientação técnica do IBRACON, de 22/06/2004, através da Interpretação Técnica nº 1, o recorrente, quando de suas aquisições (compras), contabilizou a débito de “PIS a Recuperar” (ativo), tendo

como contrapartida a conta geradora do crédito (estoque, mercadorias, insumos, despesas/custos), os créditos de PIS, depois de deduzidos os custos de aquisição das mercadorias e insumos, e, com essa sistemática, o valor dos estoques, custos e insumos estão deduzidos dos seus respectivos créditos, proporcionando, assim, um aumento na base de cálculo do Imposto de Renda (IRPJ) e CSLL, quando da apuração do resultado;

y) assim, caso seja mantida a glosa dos créditos conforme proposta pelo Auditor fiscal, que seja determinada a restituição dos valores pagos a título de Imposto de Renda (25%) e Contribuição Social sobre o Lucro (9%) apurados, corrigidos monetariamente, uma vez que os referidos valores glosados estão inclusos nas mencionadas bases de cálculos;

z) em face das razões aduzidas e para que produzam os efeitos estabelecidos no art. 151, III, do CTN, c/c os §§§ 9º a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, requer o contribuinte que: i) seja reformado o Despacho Decisório originado do Parecer DRF/VIT/Seort nº 2.176/2008, no que tange aos valores dos créditos não homologados, e cancelada a cobrança realizada com base em dita não-homologação, uma vez que: i) as glosas dos créditos de PIS sobre as aquisições de pessoas jurídicas inativas, omissas ou com receita declarada incompatível com as vendas realizadas são improcedentes, tendo em vista que as notas fiscais são idôneas, legíveis, e se encontram devidamente escrituradas e contabilizadas nos livros fiscais e contábeis do recorrente (fls. 46/67), além do que foram pagas através de depósitos, TED ou DOC ao emitente (docs. 04 a 15, fls. 183/194); ii) a glosa sobre as compras de mercadorias com fim específico de exportação é ilegal, pois foram adquiridas de pessoas jurídicas domiciliadas no País, e os créditos foram lançados na forma dos arts. 66 e 67 da IN SRF nº 247/2002 e art. 3º da Lei nº 10.637/2002; iii) as glosas sobre os custos de armazenagens, fretes, comissões pagas a pessoas jurídicas e combustíveis são ilegais, tendo em vista que foram usados como insumos na produção e foram pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País (art. 66, “b”, e 67, da IN SRF nº 247/2002 e art. 3º da Lei nº 10.637/2002, c/c Solução de Divergência Cosit nº 15/2008); iv) na hipótese de indeferimento dos pedidos acima, que sejam restituídas as quantias de IRPJ e CSLL, pagas sobre os créditos glosados pelo fisco, uma vez que foram incluídos na base de cálculo dos mesmos.”

A manifestação de inconformidade foi julgada procedente em parte pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro II-DRJ/RJ2.

Em relação às aquisições de pessoas jurídicas inativas, omissas ou com receita declarada incompatível, a decisão foi por voto de qualidade.

A ementa do acórdão da DRJ/RJ2 é a seguinte:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/08/2003 a 31/08/2003

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DIREITO DE CRÉDITO. AQUISIÇÕES DE BENS PARA REVENDA. COMPROVAÇÃO.

Somente as notas fiscais de venda emitidas por pessoas jurídicas não caracterizadas como inaptas, acompanhadas dos comprovantes de pagamentos a elas correspondentes e

devidamente registradas na escrita contábil-fiscal de terceiro interessado, produzem efeitos tributários em favor deste.

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA
Anteriormente a 1º de janeiro de 2004, é permitido às empresas comerciais exportadoras aproveitar-se dos créditos relativos aos insumos adquiridos com fim específico de exportação, conforme se verifica nas disposições constantes do art. 6º, § 4º, combinado com o art. 15, III, todos da Lei nº 10.833, de 2003, assim como dos arts. 1º, § 2º, e 8º, ambos da IN SRF nº 379, de 30/12/2003.

PIS/PASEP. CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA.

Os gastos com armazenagem de mercadorias e com fretes sobre vendas somente passaram a dar direito ao desconto de crédito do PIS/Pasep não cumulativo a partir de 01/02/2004.

A aquisição de combustíveis gera direito a crédito apenas quando seu uso seja como insumo do processo produtivo.

Não dá direito a crédito o gasto com comissões, por não corresponderem a insumo para a produção nem a outra hipótese legal de crédito.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO - Não compete à DRJ apreciar, originariamente, pedido de restituição ou compensação de tributos ou contribuições federais.

Contra a decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual repete as alegações da manifestação de inconformidade e acrescenta que:

i) O acórdão recorrido é contraditório em seus próprios argumentos, pois os julgadores decidiram não terem competência para apreciar originariamente pedido de restituição ou compensação do IRPJ e da CSLL e, ao mesmo tempo, decidiram negar o pedido de restituição, fundamentando-se na falta de documentos, que, no entender da recorrente, a fiscalização não havia considerado necessárias e somente passariam a ser exigidos com base na própria decisão da DRJ/RJ2;

ii) Não tinha a obrigação de apresentar as notas fiscais de aquisições de mercadorias das empresas inativas, omissas ou com recolhimento incompatível com as vendas, pois não foi intimada pela fiscalização a fazê-lo e esta não apontou irregularidades nos livros fiscais.

iii) Invocou o art. 16, §4º, “c”, do Decreto nº 70.235, de 6/3/1972, para amparar a juntada de mais documentos, tendo juntado de fato diversos documentos com o objetivo de comprovar o pagamento e recebimento das mercadorias objeto de notas fiscais emitidas por empresas inativas, omissas ou com recolhimento incompatível com as vendas.

Ao final requer que sejam avaliadas as provas juntadas ao recurso; que seja homologada a totalidade dos créditos não reconhecidos pela DRJ/RJ2; que seja cancelada a

Processo nº 13770.000626/2003-06
Acórdão n.º **3801-005.254**

S3-TE01
Fl. 12

cobrança, efetuada por meio da Comunicação 269/2010, uma vez que juntou todas as provas necessárias e que o argumento jurídico da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Vitória, o de que não se podem compensar créditos de aquisições de empresas omissas ou inativas, foi afastado pela DRJ/RJ2; que, se não atendidos os pedidos anteriores, os autos sejam devolvidos a instância inferior para apreciação da legalidade do crédito frente aos novos documentos acostados; no caso de indeferimento dos pedidos, que sejam determinados o cálculo e a restituição do IRPJ e da CSLL recolhidos sobre os créditos glosados pelo fisco.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Sergio Celani, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos para ser julgado por esta Turma Especial.

Não há contradição no acórdão recorrido.

No acórdão recorrido ficou assentado que a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento não é competente para pronunciar-se originariamente sobre direito de crédito em processo de restituição, ressarcimento ou compensação.

Correta a DRJ, pois esta competência é da Unidade da RFB com jurisdição sobre o domicílio fiscal da contribuinte, à luz do que dispõe a legislação que trata destes pedidos e do Regimento Interno da RFB, conforme dispositivos citados ao final deste voto.

Isto não contradiz a decisão da primeira instância de exigir provas para julgar procedente a manifestação de inconformidade e, por consequência, deferir o pedido de restituição e homologar a declaração de compensação.

A Unidade da RFB de origem, no uso de sua competência, indeferiu parcialmente o pedido de restituição, homologando parcialmente a compensação declarada, com fundamento no fato de que as aquisições que justificariam o crédito estavam amparadas em documentos fiscais ineficazes para tanto.

A partir da ciência desta decisão, documentos que afastem este fundamento passam a ser necessários para o reconhecimento do crédito e homologação da compensação.

Logo, a manifestação de inconformidade deveria sim estar instruída com documentos suficientes para contraditar o fundamento da decisão da Unidade da RFB de origem.

Transcrevo abaixo disposições do Decreto nº 70.235, de 6/3/1972, que tratam de impugnações e amparam esta assertiva, bem como fundamentam este voto nas questões tratadas no seu decorrer, observado que aplicam-se às manifestações de inconformidade, por força do art. 74, §§ 9º a 11, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996.

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 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) (Produção de efeito)

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

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

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

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou

*impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.
(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

(...)"

A recorrente não provou o efetivo pagamento de cada operação de aquisição de mercadoria de empresa inativa, omissa ou com declaração inferior às vendas.

Acompanhando o recurso voluntário, muitos documentos foram juntados aos autos.

Porém, diante da constatação fiscal de que foram realizadas várias aquisições de café de empresas inativas, omissas ou com recolhimento incompatível com as vendas para a própria recorrente, caberia a esta não só juntar documentos, mas demonstrar a correspondência entre cada aquisição e os comprovantes de pagamentos efetuados.

Cada valor de nota fiscal de compra deve estar vinculado a um ou mais pagamentos, devidamente comprovados por documentos bancários (TED, DOC ou depósito bancário, tal como afirma a recorrente terem sido feitas as transferências de dinheiro), que demonstrem o pagamento total da aquisição.

Verifica-se à folha 44 do e-processo que a empresa foi intimada a apresentar planilha em arquivo "Excel" com diversas informações sobre suas entradas, em especial, número e série das notas fiscais, identificação dos fornecedores, data de emissão e registro, valor da nota fiscal.

Verifica-se à folha 123 do e-processo que a fiscalização elaborou demonstrativo com os CNPJ das pessoas jurídicas omissas, inativas ou com receitas declaradas incompatíveis com as vendas efetuadas à Rio Doce Café.

Logo, a recorrente tinha uma planilha com todas as informações sobre suas compras e sabia as aquisições de quais fornecedores teve os créditos glosados.

Poderia acrescentar à planilha por ela elaborada uma coluna na qual fossem informados os números e os valores dos documentos que comprovassem os pagamentos das aquisições glosadas.

Poderia, também, com a utilização de filtros, desmembrar a planilha em diversas outras, uma para cada fornecedor, nas quais poderiam ser incluídas informações sobre os comprovantes de pagamentos: número do documento, data, valor, etc.

Outros demonstrativos poderiam ter sido elaborados pela recorrente.

Mas ela nada fez. Apenas juntou documentos, solicitando que fossem avaliados por este Colegiado e, se não deferido o pedido de crédito, que os autos fossem encaminhados à unidade de origem para apreciação.

Valho-me de excertos extraídos do voto condutor do Acórdão nº 07-13.480, de 15/8/2008, no processo nº 13986.000025/2006-11, da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis-DRJ/FNS, proferido pelo julgador AFRFB Gilson Wessler Michels, para assentar que documentos comprobatórios são aqueles que atestam, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito. Cito, com grifos meus:

“Quando a situação posta se refere à restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, é atribuição do contribuinte a demonstração da efetiva existência do indébito. (...)

(...), em qualquer dos tipos de repetição é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do pleito.

(...)

Assim, para comprovar a existência de um crédito vinculado a um registro contábil, não basta apresentar o registro, mas também indicar, de forma específica, que documentos estão associados a que registros; ainda, é importante, quando a natureza da operação escriturada/documentada for importante para a caracterização ou não do direito creditório, que a descrição da operação constante dos registros e documentos seja clara, sem abreviaturas ou códigos que dificultem ou impossibilitem a perfeita caracterização do negócio

(...)

A atividade de "provar" não se limita, no mais das vezes, a simplesmente juntar documentos aos autos; nos casos em que se tem inúmeros registros associados a inúmeros documentos, provar significa associar registros e documentos de forma individualizada, do mesmo modo que, no caso das provas indiciárias, exige-se a contextualização dos fatos por via do cruzamento dos indícios. Não é tarefa do julgador contextualizar os elementos de prova trazidos pelo contribuinte no caso de um pedido de restituição, compensação ou ressarcimento, tanto quanto não é contextualizar os elementos de prova trazidos pela autoridade fiscal no âmbito de um lançamento de ofício

(...)

Não é lícito ao julgador, tanto em sede de apreciação de lançamento de ofício, quanto em sede de pleito repetitório, dispensar a autoridade lançadora ou o pleiteante, conforme o caso, do ônus que a lei impõe a cada um deles; **tanto quanto não lhe é lícito valer-se das diligências e perícias para, por vias indiretas, suprir o ônus probatório que cabia a cada parte.** Diligências existem para resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica. Já as perícias existem para fins de que sejam dirimidas questões para as quais exige-se conhecimento técnico especializado, ou seja, matéria impassível de ser resolvida a partir do conhecimento das partes e do julgador

(...)

De se ressaltar, igualmente, que o fato de o processo administrativo ser informado pelo princípio da verdade material, em nada macula tudo o que foi até aqui dito. É que o referido princípio destina-se a busca da verdade que está para além dos fatos alegados pelas partes, mas isto num cenário dentro do qual as partes trabalharam proativamente no sentido do cumprimento do seu *onus probandi*. Em outras palavras, o princípio da verdade material autoriza o julgador a ir além dos elementos de prova trazidos pelas partes, quando tais elementos de prova induzem à suspeita de que os fatos ocorreram não da forma como esta ou aquela parte afirma, mas de uma outra forma qualquer (o julgador não está vinculado às versões das partes). Mas isto, à evidência, nada tem a ver com propiciar à parte que tem o ônus

de provar o que alega/pleiteia, a oportunidade de, por via de diligências, produzir algo que, do ponto de vista estritamente legal, já deveria compor, como requisito de admissibilidade, o pleito desde sua formalização inicial. Dito de outro modo: da mesma forma que não é aceitável que um lançamento seja efetuado sem provas e que se permita posteriormente, em sede de julgamento e por meio de diligências, tal instrução probatória, também não é aceitável que um pleito repetitório seja proposto sem a minudente demonstração e comprovação da existência do indébito e que posteriormente, também em sede de julgamento e por via de diligências, se oportunize tais demonstração e comprovação.

Por fim, da mesma forma que não se pode usar as diligências como meio de suprir o ônus probatório não cumprido pelas partes, também não se pode exigir que o julgador da questão controversa promova, ele próprio, a contextualização dos elementos de prova juntados ao processo. Por exemplo, usando-se o caso já acima referido, se o contribuinte, para consubstanciar seu pleito repetitório, limita-se a fornecer um demonstrativo de créditos em que não aparecem individualmente associados registros e documentos, não cabe ao julgador deter-se sobre a massa de documentos e buscar, ele próprio, fazer aquilo que o contribuinte deveria ter feito. **Ao julgador não cabe fazer a associação dos, não raramente, inúmeros registros e documentos; a ele deve ser oferecido o registro vinculado ao documento que o respalda, para que verifique se aquela operação específica dá ou não direito ao crédito pleiteado** (esta é a sua função: apresentados os documentos que instrumentam um registro, analisar a natureza da operação para fins de deferimento ou não do pleito).”

Estas palavras se aplicam ao caso em discussão.

No Parecer ficou claro que aquisições de mercadorias de empresas inativas, omissas ou com receita declarada inferior às vendas para a própria recorrente não poderiam ensejar direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep.

Este fundamento para o indeferimento do pedido e a não-homologação da compensação poderia ser afastado pela comprovação do pagamento e recebimento das mercadorias, à luz do que dispõe o art. 82, parágrafo único, da Lei nº 9.430, de 1996, o que foi alegado na manifestação de inconformidade.

Logo, a contribuinte sabia da necessidade de provar o pagamento e recebimento das mercadorias para que o fundamento do indeferimento fosse afastado.

Tanto isto é verdade que juntou à manifestação de inconformidade alguns documentos para provar, por amostragem, o pagamento e o recebimento de café, os quais foram analisados pela DRJ/RJ2, porém foram considerados insuficientes para a prova.

Por estas razões não cabe reconhecer o crédito das aquisições tratadas neste tópico nem converter o julgamento do processo em diligência., o que significaria suprir o ônus probatório incumbido à recorrente.

Insumo e a contribuição para o PIS/Pasep sob a regência da Lei nº 10.637, de 2002.

No recurso voluntário, os gastos especificamente abordados pela recorrente são os mesmos tratados na manifestação de inconformidade.

Veja-se como dispõe a Lei nº 10.637, de 2002:

“Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

(...)

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de feitos)

(...)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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)

Para gerarem crédito, os gastos glosados pela fiscalização deveriam enquadrar-se no conceito de insumo previsto no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002, pois não se enquadram em nenhum dos demais incisos deste artigo.

Considerando o entendimento de que os gastos necessários ao processo produtivo poderiam ser incluídos no cálculo dos créditos a serem deduzidos dos valores a recolher, seja da Cofins, seja da Contribuição para o PIS/Pasep, adotando-se, assim, um conceito de insumo mais amplo do que o adotado pela DRF de origem e pela DRJ, tratemos do conceito de insumo.

Até pouco tempo atrás, apenas ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), classificados no CTN como impostos sobre a produção e a circulação, aplicava-se a não-cumulatividade.

Conforme o art. 153, IV, § 3º II, da CF/88, o IPI, de competência da União, será não-cumulativo, **compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.**

E, segundo o art. 155, II, §2º, I, da CF/88, o ICMS, de competência dos Estados e do Distrito Federal, será não-cumulativo, **compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores** pelos Estados ou pelo Distrito Federal.

Muito se discutiu sobre que bens e serviços, uma vez adquiridos, ensejariam crédito para compensar com o que seria devido nas operações tributadas por estes impostos, de modo que o que se entende por “*insumo*” está atrelado à materialidade deles.

Vale dizer, o conteúdo do conceito de “*insumo*” decorre dos entendimentos firmados sobre quais bens e serviços seriam alcançados pela não-cumulatividade própria de impostos incidentes sobre a produção e a circulação.

É este conteúdo que o legislador tinha em mente, quando se referiu a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda como aqueles que dariam direito a créditos para abatimento da COFINS e da Contribuição para o PIS/PASEP a serem recolhidas.

Ao não elucidar o que deveria ser entendido por “*insumo*”, o legislador, por certo, admitiu que aquilo que se tinha como o seu conteúdo deveria servir para nortear a concretização do comando legal bem como as condutas das pessoas a quem a norma se destinava.

Fosse intenção do legislador que o termo “*insumo*” tivesse um alcance maior do que o já consolidado, teria ele expressado um conceito de insumo diferente.

Assim, devem ser rechaçados argumentos segundo os quais o conceito de “*insumo*” somente poderia ser igual ao utilizado pela legislação do IPI se a lei assim determinasse.

Pelo contrário, por serem, Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep, contribuições instituídas por lei federal, a legislação do IPI, que também é tributo federal não-cumulativo, pode e deve ser utilizada para obtenção do conceito de “*insumo*”.

Também não deve ser aceito argumento segundo o qual todos os gastos dedutíveis na apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda incluir-se-iam no conceito de insumo para fins de abatimento dos valores a serem recolhidos como Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep, pois, isto implicaria considerar letra morta muitos dos dispositivos das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, que apresentam rol de bens, cujas aquisições podem ser incluídas na apuração de créditos a serem descontados destas contribuições.

Quisesse o legislador que todos os gastos necessários à produção, fabricação ou prestação de serviços ensejassem o direito ao crédito, não usaria o termo “*insumo*”; reproduziria legislação do IRPJ ou evidenciaria que todos os gastos dedutíveis em relação ao IRPJ dariam aquele direito.

Assim, da leitura dos dispositivos que trataram da não-cumulatividade da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, com base no que foi dito acima, aos bens conceituados como insumo à luz da legislação do IPI, a saber, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem consumidos na produção industrial de produtos, em decorrência de contato direto com estes, devem ser acrescentados: os serviços utilizados na

prestação de serviços e na produção e fabricação de bens ou produtos destinados à venda; outros bens utilizados na prestação de serviços e na produção, ainda que não industrial, de bens destinados à venda; outros gastos expressamente citados nas Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Em reforço a tal entendimento, vejam-se alguns trechos da Exposição de Motivos da MP nº 66, de 26/08/2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637/2002:

“2. A proposta, de plano, dá curso a uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento. Após a instituição da cobrança monofásica em vários setores da economia, o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em regime de valor agregado – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

3. O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep.

(...)

7. Para fins de controle do crédito presumido, a Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer limites, por espécie de bem ou serviço, para o valor das aquisições realizadas.

(...)

9. A alíquota foi fixada em 1,65% e incidirá sobre as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, admitido o aproveitamento de créditos vinculados à aquisição de insumos, bens para revenda e bens destinados ao ativo imobilizado, ademais de, entre outras, despesas financeiras.

(...)

44. Com relação ao atendimento das condições e restrições estabelecidas pelo art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, cumpre esclarecer que: a) a introdução da incidência não cumulativa na cobrança do PIS/Pasep, prevista nos arts. 1º a 7º, é rigorosamente neutra do ponto de vista fiscal, porquanto a alíquota estabelecida para esse tipo de incidência foi projetada, precisamente, para compensar o estreitamento da base de cálculo; ...

(...)”

E, na Mensagem de Veto nº 1.243, de 30/12/2002, a razão que levou o Presidente da República a vetar dispositivos, por meio dos quais se tentava alterar a MP, foi que, se fossem sancionados, romper-se-ia a premissa sobre a qual foi construída a nova modalidade de incidência da contribuição, devidamente acertada com a comissão especial

constituída no âmbito da Câmara dos Deputados para tratar da matéria, a qual previa neutralidade sob o ponto de vista da arrecadação.

Havia, pois, preocupação quanto ao atendimento às condições e restrições da Lei de Responsabilidade Fiscal, de modo que o equilíbrio das contas públicas não seria posto em risco pela introdução da cobrança não-cumulativa, e a carga tributária correspondente ao que se arrecadava com a cobrança do PIS/PASEP seria mantida.

Assim, caberia à RFB, para fins de controle do crédito presumido, estabelecer limites, por espécie de bem ou serviço, para o valor das aquisições realizadas.

É razoável acreditar que, segundo expectativas da época, se fossem incluídos todos os gastos na apuração do crédito a ser descontado, a arrecadação tributária não se manteria, o que nos leva a concluir que o conceito de insumo não poderia ser alargado em relação àquele então aceito.

Por tudo isso, **correto o entendimento expressado pela RFB** - órgão responsável pela administração tributária da União, a quem compete interpretar e aplicar a legislação tributária federal, ao editar os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução - **que**, ao expedir a Instrução Normativa nº 247/2002, com redação dada pela IN SRF nº 358/03, e a IN SRF nº 404/2004, **adotou interpretação para o conceito de insumo, com base na concepção tradicional da legislação do IPI:**

Cito a IN/SRF nº 247, de 2/11/2002, com alterações da IN SRF nº 358, de 9/9/2003, que dispôs sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do art. 19;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I -utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o

produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (grifei)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003) (gn)

Esta turma decidiu no mesmo sentido, por voto de qualidade, conforme **acórdão nº 3801-002.668, de 29/01/2014**, relatado pelo Conselheiro Flávio de Castro Pontes, de cujo voto extraio a seguinte passagem, com grifos no original:

“Com efeito, o conceito de insumo no âmbito do direito tributário foi estabelecido no inciso I, § 1º, do artigo 1º da Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, in verbis:

Art. 1º (...)

§1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:

I de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo.

Destarte, em tributos não cumulativos o conceito de insumo corresponde a matérias-primas, produtos intermediários e a materiais de embalagem. Ampliar este conceito implica em fragilizar a segurança jurídica tão almejada pelos sujeitos ativo e passivo.

Nesse sentido, recentemente o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial 1.020.991 RS, assim se pronunciou:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS.

CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO CUMULATIVIDADE.

ART. 195, § 12, DA CF. MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO, BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU

UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN.

1. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior, por se tratar de matéria eminentemente constitucional, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

2. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

3. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.

4. Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN). Precedentes:

AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e Resp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10.

5. Recurso especial a que se nega provimento.

(STJ, 1ª Turma, REsp 1.020.991RS, Dje 14/05/2013, rel. Sérgio Kukina)

Por pertinente, transcreve-se o seguinte excerto do voto proferido pelo Ministro Relator no julgamento deste recurso especial:

No mais, **não houve a alegada restrição do conceito de insumo com a edição das Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04, mas apenas a explicitação da definição deste termo, que já se encontrava previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.**

Nesses instrumentos normativos, **o critério para a obtenção do creditamento é que os bens e serviços empregados sejam utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.** Logo, não se relacionam a insumo as despesas decorrentes de mera administração interna da empresa.

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

Quando a lei entendeu pela incidência de crédito nesses serviços secundários, expressamente os mencionou, a exemplo do creditamento de combustíveis e lubrificantes previsto nos dispositivos legais questionados (...) (grifou-se)”

Mercadorias e Serviços não aplicados no sistema produtivo da empresa.

Gastos com comissões, armazenagem, fretes e combustíveis.

Gastos com comissões e com armazenagem não se enquadram no conceito restritivo de insumo aqui adotado e não possuíam previsão legal específica para gerar direito ao crédito no período em discussão.

Os gastos com armazenagem, assim como os fretes sobre vendas, passaram a dar direito ao crédito da contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa a partir de 1º/02/2004, desde que o ônus tenha sido suportado pelo vendedor, conforme já assentado na decisão recorrida.

Por outro lado, tendo em vista que a lei permite que se incluam no cálculo do crédito as aquisições de bens adquiridos para revenda e de insumos utilizados na prestação de serviços, na produção ou fabricação de bens destinados à venda; e que incluem o custo dos bens adquiridos e dos insumos, os gastos com o transporte destes bens e insumos e os gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados neste transporte, desde que tenha havido a cobrança da contribuição na sua aquisição, por força do art. 3º, §2º, inc. II, da Lei nº 10.637, de 2002, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004; então, em princípio, poderiam ser admitidos os créditos com estes gastos.

Porém, para tal aproveitamento, tendo em vista que o crédito deve ser líquido e certo, conforme artigos 165 e 170 do CTN, e que incumbe àquele que alega um direito o ônus de provar os fatos em que se funda, art. 333 do Código de Processo Civil, a contribuinte deveria comprovar que os gastos com fretes e combustíveis decorreram do transporte de bens adquiridos ou de insumos, o que não ocorreu no presente caso.

Por estas razões, devem ser mantidas as glosas referentes aos gastos com comissões, armazenagens e fretes.

O CARF não é competente para apreciar originariamente pedido de restituição.

A competência para apreciar pedidos de restituição e homologar compensações declaradas referentes aos tributos federais é da Secretaria da Receita Federal do Brasil-RFB, conforme art. 74, §§ 2º e 7º, da Lei nº 9.430, de 1996, art. 112 do Decreto nº 7.574, de 29/9/2011, e legislação que trata das competências da RFB, especialmente: art. 15, V, do Decreto nº 7.482, de 6/5/2011, que aprovou a estrutura regimental do Ministério da Fazenda, arts. 1º, V, 224, X, 233, V, 241, I, e 302, VI, do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14/5/2012, e Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20/11/2012, que estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil

A competência do CARF está limitada às hipóteses previstas em seu Regimento Interno (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/6/2009.

Diz o *caput* do art. 1º do Anexo II a este regimento:

“Art. 1º Compete aos órgãos julgadores do CARF o julgamento de recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.”

Logo, o CARF não é competente para apreciar originariamente pedidos de restituição de tributos federais.

Conclusão.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Sergio Celani