



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

Processo n° 19515.722064/2012-35
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3401-003.169 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de abril de 2015
Matéria PIS/Pasep e COFINS
Recorrente MERCANTIL FARMED LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL.

Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN) nos casos em que constatado dolo, fraude ou simulação do contribuinte, ou, ainda, mesmo nas ausências desses vícios, quando não ocorre o pagamento antecipado da exação e inexistente declaração com efeito de confissão de dívida prévia do débito, conforme entendimento pacificado, pelo E. Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 973.733/SC.

Nos termos do §2º do art. 62 do Anexo II do atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, cuidando-se de decisões de mérito proferidas no âmbito do STJ, sob a sistemática dos recursos repetitivos do art. 543-C do Código de Processo Civil, cumpre o acatamento pelos conselheiros no julgamento de recursos no âmbito do CARF.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

REGIME NÃO-CUMULATIVO. REVENDA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS. ALÍQUOTA ZERO. MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Conforme o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, é permitida a manutenção de crédito de contribuições, pelo vendedor, nas hipóteses de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. Contudo, somente os créditos legalmente constituídos têm sua manutenção assegurada por tal dispositivo, não sendo cabível invocá-lo para manter créditos com origem vedada pela legislação de regência da COFINS, como nos casos de aquisição de produtos farmacêuticos cujo desconto de crédito está vedado pelo art. 3º, I, 'b', da

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DEVOLUÇÃO DE VENDAS. TRIBUTAÇÃO À ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

As devoluções de vendas são, na essência, o cancelamento de operações anteriormente ocorridas. Se as vendas ocorreram com incidência de alíquota zero e, portanto, sem débito da contribuição, não há que se falar em crédito por ocasião de suas devoluções.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

Para efeito do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, insumo deve ser entendido como o bem ou serviço pertinente ao processo produtivo e à prestação de serviços, que neles possa ser diretamente empregado, e cuja subtração importa a impossibilidade de prestação do serviço ou da produção. Em se tratando de comércio, atividade distinta de produção e de prestação de serviço, não há que se falar em insumo para fins de aplicação dos dispositivos legais que tratam de desconto de crédito na apuração da COFINS.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Frete pago em deslocamento de mercadorias (produtos acabados) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, com a finalidade de facilitar a entrega dos bens a potenciais consumidores, não gera direito ao desconto de crédito previsto no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DESCONTO DE CRÉDITOS CALCULADO COM BASE EM ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. RESTRIÇÃO LEGAL.

O § 1º, inciso III, c/c o inciso VI do caput do artigo 3º da Lei nº 10.833/03, autoriza o desconto de créditos calculados em relação a depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, destinados à locação a terceiros ou utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Dessa feita, a depreciação de tais bens quando associados à comercialização não está abrangida pelo preceito legal, sendo-lhe vedada a extração de créditos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

REGIME NÃO-CUMULATIVO. REVENDA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS. ALÍQUOTA ZERO. MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Conforme o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, é permitida a manutenção de crédito de contribuições, pelo vendedor, nas hipóteses de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. Contudo, somente os créditos legalmente constituídos têm sua manutenção assegurada por tal dispositivo, não sendo cabível invocá-lo para manter créditos com origem vedada pela legislação de regência do PIS/PASEP, como nos casos de aquisição de produtos farmacêuticos cujo desconto de crédito está vedado pelo art. 3º, I, 'b', da Lei nº 10.637/2002.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DEVOLUÇÃO DE VENDAS. TRIBUTAÇÃO À ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

As devoluções de vendas são, na essência, o cancelamento de operações anteriormente ocorridas. Se as vendas ocorreram com incidência de alíquota zero e, portanto, sem débito da contribuição, não há que se falar em crédito por ocasião de suas devoluções.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

Para efeito do art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, insumo deve ser entendido como o bem ou serviço pertinente ao processo produtivo e à prestação de serviços, que neles possa ser diretamente empregado, e cuja subtração importa a impossibilidade de prestação do serviço ou da produção. Em se tratando de comércio, atividade distinta de produção e de prestação de serviço, não há que se falar em insumo para fins de aplicação dos dispositivos legais que tratam de desconto de crédito na apuração do PIS/Pasep.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Frete pago em deslocamento de mercadorias (produtos acabados) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, com a finalidade de facilitar a entrega dos bens a potenciais consumidores, não gera direito ao desconto de crédito previsto no art. 3º, inciso IX, c/c o art. 15, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DESCONTO DE CRÉDITOS CALCULADOS COM BASE EM ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. RESTRIÇÃO LEGAL.

O § 1º, inciso III, c/c o inciso VI do caput do artigo 3º da Lei nº 10.637/02 autoriza o desconto de créditos calculados em relação à depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, destinados à locação a terceiros ou utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Dessa feita, a depreciação de bens imobilizados que contribuam à comercialização não está abrangida pelo preceito legal, sendo-lhe vedada a extração de créditos.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso voluntário apresentado. Vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira e Eloy Eros da Silva Nogueira, que reconheciam o direito de créditos no que se refere a fretes de produtos acabados. O Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira foi ainda vencido em relação a créditos decorrentes de despesas de depreciação, e acompanhou o relator pelas conclusões, em relação à decadência.

Robson José Bayerl - Presidente.

Waltamir Barreiros - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Robson José Bayerl, Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Waltamir Barreiros e Fenelon Moscoso de Almeida. Ausente o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir da contribuinte o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), referentes a fatos geradores do período de **01/01/2007 a 31/12/2007** (fls. 464-473 e 474-483). A ciência da contribuinte acerca dos Autos de Infração deu-se em **16/10/2012** (fl. 487).

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal – TVF (fl. 441), a fiscalização teve origem no exame de diversos Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento e das Declarações de Compensação (DCOMP) em que a contribuinte pretendia compensar débitos administrados pela RFB com créditos de PIS/Pasep e de COFINS.

Assevera a Autoridade Fiscal que foram indeferidos os pedidos de ressarcimento e não homologadas as declarações de compensação apresentadas por insuficiência dos créditos pleiteados. Aduz, ainda, que a insuficiência de créditos alcançou também o montante das deduções informadas na DACON, constatando-se a necessidade de constituição de ofício, por meio de Auto de Infração, dos valores não declarados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DTCF.

Após os ajustes decorrentes das glosas de despesas que o agente fiscal entendeu não ter amparo legal, foram apurados saldos devedores em todos os meses do período fiscalizado (janeiro a dezembro de 2007), ao contrário das DACON's apresentadas, que continham saldos mensais credores em virtude das despesas e devoluções posteriormente glosadas. Como resultado, os saldos devedores de COFINS e de PIS/Pasep objeto do lançamento de ofício totalizaram, respectivamente, R\$ 2.463.598,16 e R\$ 534.860,09. (fls. 437-440)

De modo sumário, elencam-se as razões que deram causa à autuação, todas relacionadas à legalidade do creditamento promovido pela Recorrente (fls. 441-462):

1- impossibilidade de creditamento de PIS/Pasep e COFINS quanto às mercadorias sujeitas à incidência monofásica adquiridas para vendas ou relacionadas à devolução de vendas;

2- ausência de comprovação de despesas de aluguel de imóvel pago à pessoa jurídica, referente aos meses de janeiro e fevereiro de 2007, bem como da não apresentação do respectivo contrato de locação no curso do procedimento fiscal, impossibilitando o respectivo creditamento de PIS/Pasep e COFINS;

3- impossibilidade de creditamento de PIS/Pasep e COFINS quanto às despesas de frete por transferência de mercadoria entre estabelecimentos da mesma empresa;

4- impossibilidade de creditamento de PIS/Pasep e COFINS quanto à depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado que não sejam destinados à produção de outros bens ou à prestação de serviços; e

5- ausência de comprovação de créditos rubricados como “*outras operações com direito a crédito*”.

Por fim, a autoridade fiscal fundamenta a legalidade do lançamento quanto ao **prazo decadencial**, assinalando que “**a contagem do prazo decadencial com início na ocorrência**

do fato gerador prevista no § 4º do art. 150 do CTN aplica-se apenas aos casos de lançamento por homologação em que há o pagamento antecipado do tributo (...) Na hipótese em que não há o pagamento antecipado aplica-se a regra geral do inciso I do art. 173 do CTN ...” Conclui afirmando que no caso em tela não houve recolhimento de PIS/Pasep e COFINS, já que não houve valores declarados na DCTF.

Inconformada com a autuação, a contribuinte apresentou Impugnação, em 14/11/2012, alegando, em breve síntese, as seguintes matérias: (i) a decadência de parte do crédito tributário; (ii) a possibilidade de creditamento de PIS/Pasep e COFINS com relação às mercadorias sujeitas à incidência monofásica adquiridas para revenda ou relacionadas à devolução de vendas; (iii) a devida comprovação das despesas de aluguel de bem imóvel pago à pessoa jurídica. Juntou, à impugnação, o Contrato de Locação firmado em 01/08/2005, que à época não havia localizado “por se tratar de documento muito antigo”; (iv) a possibilidade de creditamento de PIS/Pasep e COFINS com relação a frete nas transferências de mercadoria entre estabelecimentos da mesma empresa; (v) a possibilidade de creditamento de PIS/Pasep e COFINS em relação à depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado; e (vi) a necessidade de prazo para a comprovação de créditos rubricados como “outras operações com direito a crédito” (fls. 490-506).

Em 09/08/2013, a DRJ/RS baixou o feito em diligência, a fim de verificar a existência ou não de pagamentos de PIS/Pasep e Cofins ao longo dos períodos lançados, bem como averiguar a cópia do Contrato de Locação firmado em 01/08/2005, atentando-se aos comprovantes de pagamentos já apresentados, referentes ao período de março a dezembro/2007 (fls. 605-607):

Item 1

A análise das peças processuais não permite verificar, com a necessária clareza, se houve ou não pagamentos de PIS/COFINS (regime não-cumulativo) relativamente aos períodos lançados. Atente-se que eventual antecipação de pagamento das contribuições, importa aceitar que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador (§ 4º do art. 150 do CTN).

Item 2

Em seu TVF a autuante assentou:

3) DESPESAS DE ALUGUEIS DE PRÉDIOS LOCADOS DE PESSOAS JURÍDICAS

O contribuinte apurou crédito de PIS e Cofins não-cumulativo referente a rubrica supra. Intimado, a partir do Termo de Intimação Fiscal nº 2, item 3, a apresentar o contrato com a Pessoa Jurídica locadora (no caso, NEWSERV ADM COM E SERVIÇOS LTDA, CNPJ: 73949752/0001-77), a empresa apresentou apenas comprovantes de pagamento de março/2007 a dezembro/2007. Ante a impossibilidade de comprovação de que os valores pleiteados se referem efetivamente a despesa de aluguel de bens imóveis pagos a pessoa jurídica e, ainda, que são utilizados nas atividades da empresa, os valores pleiteados foram excluídos da base de cálculo da apuração dos créditos.

Contraditando tal assertiva, a contribuinte apresenta, junto à impugnação. (doc. 6), cópia de Contrato de Locação firmado em 01/08/2005, donde tal item merece pormenorizada verificação (atentando-se, inclusive, aos comprovantes de pagamentos já apresentados - março a dezembro/2007).

Assim, entendendo-se necessários esclarecimentos quanto a estes argumentos expostos pela contribuinte, conforme transcrições de partes de sua impugnação,

propõe-se, para a solução da lide, o encaminhamento do presente à DEFIS/SPO (SP), para que:

1. verifique as argumentações registradas pela contribuinte conforme relatório desta diligência, manifestando-se de forma clara e objetiva acerca de cada uma das alegações postas;
2. produza informação circunstanciada e precisa que esclareça as questões apontadas, adotando demais providências que, a critério da Fiscalização, possam subsidiar a solução da lide. Caso seja necessário, produza demonstrativo com eventuais novos valores para os autos de infração;
3. após as verificações que processar, observe a existência de processos com pedidos de restituição/compensação, conforme discriminado em seu TVF (por exemplo, processos n°s 10880.921903/2012-63; 10880.921908/2012-96);
4. dê ciência do resultado desta diligência à contribuinte, facultando-lhe a oportunidade de manifestação no processo, no prazo legal, se assim o desejar.

Em resposta, o órgão preparador anexou Informação Fiscal, da qual se extrai (fls. 678-683):

2. Quanto à preliminar de decadência de parte do crédito tributário alegada pelo contribuinte, ratifica-se o relatado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 441/462, no sentido de não terem sido constatados recolhimentos de PIS/COFINS (regime não cumulativo) relativamente aos períodos lançados:

[...]

4. No que tange ao contrato de locação apresentado pelo contribuinte às fls. 567/569, não foram constatados óbices para utilização dos valores pagos para apuração de créditos, desde que apresentados os documentos comprobatórios da realização das referidas despesas.

5. Portanto, apesar de referido contrato ter sido apresentado somente quando da apresentação de Impugnação ao Auto de Infração lavrado, entende este AFRFB que os valores comprovados pelo contribuinte como despesas de aluguel do imóvel objeto do contrato de locação em questão devam ser considerados.

[...]

13. Por tal motivo, os valores lançados no Auto de Infração em comento devem, s.m.j., ser retificados, conforme detalhado na tabela em anexo. Frise-se que estão sendo considerados os valores pagos a título de aluguel do contrato de locação em questão de **março de 2007 a dezembro de 2007**.

Ato contínuo, a contribuinte manifestou-se sobre a Informação Fiscal, aduzindo que, apesar do auditor fiscal alegar não ter ocorrido pagamento de PIS e de COFINS no período objeto da autuação fiscal, efetuou *compensações* que foram validadas pelas autoridades fiscais, citando, como exemplo, despesas de energia elétrica analisadas pelo “Termo de Verificação Fiscal”. Disso, pois, resultaria a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN, e, por consequência, a decadência do crédito tributário relativo ao período de janeiro a outubro de 2007, (fls. 687-688).

A DRJ/RS, através do Acórdão n° 10-52.408, lavrado em 30/10/2014, julgou parcialmente procedente a impugnação, com a transcrição da seguinte ementa (fls. 703-705):

“JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. PROTESTO.

A prova documental deve ser apresentada junto da peça de contestação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. CONTESTAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

Cabe à impugnante o ônus probatório daquilo que alega.

LANÇAMENTOS. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. CONTAGEM DO PRAZO. REGRA GERAL.

O prazo de que dispõe a Fazenda Publica para constituição do crédito tributário inicia-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando a contribuinte não efetua, no período fiscalizado, qualquer pagamento antecipado dos tributos sujeitos a lançamento por homologação.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. ALÍQUOTA ZERO. MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

É incabível cogitar-se da possibilidade de manutenção de crédito no regime monofásico tendo por base o disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, uma vez que, por força da referida vedação legal, esses créditos, de direito, sequer existem. A manutenção de créditos da contribuição, nas hipóteses autorizadas por lei, tem por pressuposto necessário a possibilidade legal do respectivo crédito. Não se verificando esse pressuposto, não há existência de crédito e, por conseguinte, não há que se falar em manutenção.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DEVOLUÇÃO DE VENDAS. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO.

Uma vez que a venda do produto não gerou débito da contribuição, tendo em vista tributação pela alíquota zero, não há que se falar em crédito relativo à operação de devolução.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

Para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade, insumos devem ser entendidos como os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Observada a legislação de regência, a regra geral é que em se tratando de despesas com serviços de frete, somente dará direito à apuração de crédito o frete contratado relacionado a operações de venda, onde ocorra a entrega de bens/mercadorias vendidas diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS DECORRENTES DE ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO.

Não há previsão legal para o aproveitamento dos créditos calculados em relação à depreciação ou amortização de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado que não sejam utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

AUTO DE INFRAÇÃO. CANCELAMENTO PARCIAL.

Comprovado nos autos através de diligência a existência de créditos antes glosados, deve ser cancelada a parcela da exigência indevidamente constituída.

Impugnação Procedente em Parte”

A contribuinte, irresignada com o decidido, interpôs Recurso Voluntário, pelo qual se ratificaram as razões da Impugnação, a saber: **(i)** a decadência de parte do crédito tributário; **(ii)** a possibilidade de creditamento de PIS/Pasep e COFINS com relação às mercadorias sujeitas à incidência monofásica adquiridas para revenda ou relacionadas à devolução de vendas; **(iii)** a devida comprovação das despesas de aluguel de bem imóvel pago à pessoa jurídica; **(iv)** a possibilidade de creditamento de PIS/Pasep e COFINS com relação a frete nas transferências de mercadoria entre estabelecimentos da mesma empresa; **(v)** a possibilidade de creditamento de PIS/Pasep e COFINS em relação à depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado; e **(vi)** a necessidade de prazo para a comprovação de créditos rubricados como “*outras operações com direito a crédito*” (fls. 490-506).

São estes os argumentos que se passa a analisar, um a um.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Waltamir Barreiros

A Recorrente foi intimada do Acórdão da DRJ em 27/01/2015 (fl. 733) e protocolizou o Recurso Voluntário em 20/02/2015 (fl. 735), razão pela qual é tempestivo, bem como atende aos demais requisitos de admissibilidade.

PRELIMINAR: DECADÊNCIA

A Recorrente defende a decadência de parte do crédito tributário pela via do seguinte raciocínio: (a) parte dos fatos geradores ocorreram mais de cinco anos antes da lavratura da referida autuação, tendo havido, no período, comprovação de pagamento não considerado pela DRJ e compensações de PIS/Pasep e COFINS, a exemplo das despesas de energia elétrica analisadas e validadas pelas autoridades fiscais; (b) o art. 150, § 4º, do CTN, estabelece que, para tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos da ocorrência do fato gerador; e (c) considerando que a autuação foi lavrada em 16/10/2012, o Fisco não poderia exigir débitos com fatos geradores anteriores a 16/10/2007, de forma que a exigência fiscal relativa ao período de janeiro a outubro de 2007 estaria extinta pela decadência.

O julgamento da DRJ abordou a temática, de modo a rechaçar a alegação da contribuinte sob os seguintes fundamentos (fls. 711-712):

Pertinente, pois, transcrever-se excerto das conclusões do Parecer PGFN/CAT Nº 1617/2008 que, em consonância com o entendimento pacificado no STJ, foi exarado em função da edição da Súmula Vinculante antes referida: (...)

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;

Esse Parecer foi aprovado pelo Ministro da Fazenda em despacho de 18/08/2008, para fins de observância pela RFB, vinculando, assim, esta instância administrativa, em conformidade com o disposto na LC nº 73, de 1993 (arts. 13 e 42).

Da análise das peças processuais pode-se inferir que no caso vertente está afastada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, tendo em vista que tal aspecto não foi apontado pela Fiscalização. Também se pode verificar:

a) que a Fiscalização apontou lançamentos para fatos geradores entre 31/01/2007 e 31/12/2007, tanto para o PIS, quanto para a COFINS;

b) que a ciência das autuações ocorreu em 16/10/2012;

c) que conforme registrado na *Informação Fiscal* de fls. 678 a 682, não houve pagamentos para as contribuições em tela no período objeto do lançamento

d) que a contribuinte não carrou aos autos qualquer comprovante de que tivesse efetuado pagamentos, ainda que parciais. Note-se que os lançamentos ora realizados decorrem de verificações em pedidos de ressarcimento/compensação, para os quais foram proferidos despachos decisórios indeferindo tais pedidos e não-homologando as declarações de compensação apresentadas por falta de suficiência de créditos pleiteados (os processos também estão sendo julgados nesta mesma sessão de julgamento). No caso, houve a constituição de ofício de valores não declarados em DCTFs e informados em DACON.

Isso observado, conclui-se que os lançamentos não foram atingidos pelo instituto da decadência, eis que ao presente caso aplica-se a regra geral de decadência contida no art. 173, inciso I, do CTN, que determina que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Pois bem, extraem-se dois elementos essenciais que são incontrovertidos no contexto dos autos: (i) a ciência do contribuinte acerca dos Autos de Infração ocorreu em 16/10/2012; e (ii) o período de apuração é o ano de 2007 (01/01/2007 a 31/12/2007). A discussão cinge-se a saber qual a regra a ser aplicada para marcar o início do prazo decadencial: se do art. 150, § 4º, ou do art. 173, inc. I, ambos dispositivos do CTN.

Regra geral, aos lançamentos por homologação aplica-se o art. 150, § 4º, do CTN. Entretanto, há exceções à regra, dentre as quais a prevista pela recente Súmula n. 555 do STJ, de 09/12/2015, que preceitua: “**Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa**”. (o grifo não é do original)

A partir deste enunciado, elucida-se a questão. Verifica-se que a Recorrente não apresentou qualquer “declaração de débito” referente a PIS/Pasep e COFINS, no caso

concreto a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, acompanhada do pagamento devido – ainda que parcial – do numerário que deveria ter sido recolhido aos cofres públicos. Inclusive, o TVF descreve esta situação (fl. 442):

No caso, a insuficiência de créditos alcançou também o montante utilizado para realizar as deduções pretendidas, de modo que se constatou a necessidade de constituição de ofício, por meio de Auto de Infração, dos valores não declarados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF (fls. 353/358) e informados no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON) (fls. 17/352). (grifo no original)

O caso dos autos, então, subsume-se à uniformização de jurisprudência promovida pelo CARF, conforme revela o Acórdão 9101-002.159, de 08/12/2015:

DECADÊNCIA - TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - TERMO INICIAL. 1. Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), **conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (art. 173, I, do CTN), nos casos em que constatado dolo, fraude ou simulação do contribuinte, ou ainda, mesmo nas ausências desses vícios, nos casos em que não ocorreu o pagamento antecipado da exação e inexistência de declaração com efeito de confissão de dívida prévia do débito, conforme entendimento pacificado pelo E. Superior Tribunal de Justiça ao julgar o mérito do Recurso Especial nº 973.733/SC**, na sistemática dos recursos repetitivos previsto no artigo 543-C do CPC, e da Resolução STJ nº 08/2008, nos termos do que determina o §2º do art. 62 do Anexo II do atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015. 2. Se a contribuinte apresentou confissões em DCTF e realizou pagamentos referentes aos mesmos tributos e períodos que foram objeto de autuação fiscal neste processo, a regra para a contagem da decadência é a prevista no art. 150, § 4º, do CTN. [...] (CARF – Processo n. 19515.002329/2005-56, Rel. Cons. Rafael Vidal de Araujo, CSRF, 1ª Turma, j. em 08/12/2015) (grifou-se)

Da análise do feito, depreende-se existir, da parte da Recorrente, ligeira confusão quanto à aceção do termo “compensação”, como hipótese de extinção do crédito tributário, ao afirmar em diversas oportunidades que houve compensação de PIS/Pasep e de COFINS no período a que se refere o AI, citando como exemplo as despesas de energia elétrica validadas pela autoridade fiscal.

Ora, não há como compensar tributos com despesas, sob a égide das normas que regem as contribuições de PIS/Pasep e de Cofins. O que houve, na verdade, foi a utilização de despesas para “descontar créditos” nos termos art. 3º das leis 10.867/2002 e 10.833/2003, o que se faz na DACON, para que sejam determinados os saldos devedores ou credores das contribuições. Se devedores, lançam-se na DCTF para pagamento e, se credores, transferem-se para compensação em períodos seguintes..

No presente processo, verifica-se que a Recorrente descontou créditos calculados com base em despesas que, posteriormente, a autoridade fiscal considerou desprovidos de legalidade e apurou saldos devedores em todos os meses do período de 01.01.2007 a 31.12.2007.

Exatamente por isso, aliás, que, no âmbito do Mandado de Procedimento Fiscal-D n. 08.1.80.00-2012.00030-5, foi proferida decisão (administrativa) indeferindo os

pedidos de ressarcimento, e não-homologando as declarações de compensação apresentadas por falta de suficiência dos créditos pleiteados (fl. 362-364)

Também não houve pagamentos de **PIS/Pasep e de COFINS**, segundo afirmou o Órgão preparador em sua Informação Fiscal. (fl. 679).

Desta forma, concluo pela aplicação do art. 173, inc. I, do CTN ao presente caso, a denotar que não houve decadência dos créditos tributários sob exame.

CREDITAMENTO DE PIS/COFINS COM RELAÇÃO ÀS MERCADORIAS SUJEITAS À INCIDÊNCIA MONOFÁSICA ADQUIRIDAS PARA REVENDA OU RELACIONADAS À DEVOLUÇÃO DE VENDAS

A Recorrente alega que as autoridades fiscais não se atentaram para as alterações normativas posteriores às Leis nºs 10.637/02 e 10.833/2003 que vedam o aproveitamento de créditos relacionados aos produtos farmacêuticos (incidência monofásica). Assim, **postula a manutenção de créditos** de PIS/Pasep e COFINS extraídos da operação de compra de medicamentos, ainda que a saída seja tributada à alíquota zero, na forma do art. 17 da Lei nº 11.033/2004 (fl. 741). Eis o teor do dispositivo comentado:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Ademais, argumenta a recorrente (fl. 742-743):

Este entendimento é reforçado, ainda, pelo fato de que, em 3.1.2008, o Governo Federal editou a Medida Provisória nº 413 (“MP nº 413/08”), que, em seu artigo 15, determinou expressamente que o artigo 17, da Lei nº 11.033/04, não seria aplicável para os distribuidores e comerciantes atacadistas e varejistas de produtos farmacêuticos: [...]

Esse dispositivo claramente restringiu, ao menos por um período determinado, aos comerciantes atacadistas e varejistas a possibilidade de creditamento no regime de incidência monofásica, ao criar uma exceção expressa à aplicação do artigo 17 da Lei 11.033/04.

Contudo, em 23.6.2008, a MP nº 413/08 foi convertida na Lei nº 11.727/08, SENDO VETADO O DISPOSITIVO QUE CRIAVA A EXCEÇÃO À REGRA DE CREDITAMENTO PREVISTA NO ARTIGO 17 DA LEI 11.033/04!

Ora, não há dúvidas, portanto, de que, em decorrência desse veto, o Legislativo pretendeu garantir aos distribuidores e comerciantes varejistas e atacadistas, o direito ao crédito de PIS e COFINS, em relação às operações de aquisição e revenda de bens sujeitos ao regime monofásico de tributação.

Primeiramente, vale a abordagem acerca da tributação monofásica, conforme a lição de Leandro Paulsen:

A tributação monofásica também é utilizada nas contribuições PIS/COFINS para receitas de determinadas atividades, com **concentração da incidência com alíquota** bastante elevada na primeira etapa (industrial ou importador) e

desoneração das etapas posteriores, com **alíquota zero** para distribuidores e **comerciantes**. Isso ocorreu, por exemplo, quando o art. 3º da Lei 9.990/2000 concentrou o ônus de Cofins sobre as refinarias, afastando a tributação dos comerciantes varejistas de combustíveis. **E também com os produtos farmacêuticos, por força da Lei 10.147/2000.** (PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p.137) (grifou-se)

De início, registre-se que os produtos farmacêuticos enquadram-se na hipótese de mercadoria sujeita à tributação monofásica, de modo a incidir, numa única operação, todo o ônus tributário, submetendo-se as demais à alíquota zero, na esteira do art. 2º da Lei nº 10.147/2000. Essa modalidade de tributação concentra, pois, num único agente da cadeia todo o ônus da exação, aquele que denotar maior capacidade contributiva, cabendo-lhe *a posteriori* repercutir a carga econômica.

Desde logo, porém, é importante firmar que nem se pode cogitar de “manutenção” do crédito, visto que, no presente contexto, há regra expressa vedando o creditamento. Logo, a rigor, o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 não é nem sequer dirigido à situação em tela, pois há certeza de que o crédito não poderá ser utilizado, sendo, então, impossível “manter” algo que nunca poderia ter sido criado.

Com efeito, quanto aos produtos farmacêuticos especificamente, há vedação expressa de creditamento, prevista no art. 3º da Lei nº 10.637/2002.. Para efeito de análise, transcreve-se o diploma do qual se retira tal proibição:

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

I - bens adquiridos para revenda, **exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:** [...]

b) no § 1º do art. 2º desta Lei;

Por oportuno, cita-se o dispositivo ao qual é feita a remissão:

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).

§ 1º Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: [...]

II - no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e alterações posteriores, no caso de **venda de produtos farmacêuticos**, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal nele relacionados;

Indubitavelmente, a referida proibição ao crédito (art. 3º, inc. I, alínea ‘b’, Lei nº 10.637/2002) alcança os produtos farmacêuticos adquiridos pela Recorrente, o que impossibilita o creditamento pretendido.

Assim, conclui-se que não é possível **manter** o crédito, tal como prevê o art. 17 da Lei nº 11.033/2004, quando o crédito relacionado a produtos adquiridos com incidência monofásica nem sequer **existe**, em face da vedação existente nas normas de regência do PIS/Pasep e da COFINS. Contudo, é importante ressaltar que aos créditos apurados ao abrigo do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.637/2003, tais como os relacionados a energia elétrica e a aluguéis de prédios utilizados nas atividades da empresa, entre outros, aplica-se o que dispõe o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, no que respeita às saídas com a incidência de alíquota zero.

Ademais, acerca do veto ao dispositivo que criava a exceção à regra, de manutenção de crédito em nada influi ao caso. Não se pode inferir de um veto legislativo a pretensa garantia aos comerciantes do direito ao crédito de PIS/Pasep e COFINS, em relação às operações de aquisição e revenda de bens sujeitos ao regime monofásico, sobretudo porque a norma que o legislativo pretendia alterar está relacionada à manutenção de crédito e não à possibilidade de constituir o crédito que a Recorrente pretende manter.

Por fim, relativamente à devolução de vendas a Recorrente expressa a seguinte argumentação (fl. 743):

22. O raciocínio acima disposto aplica-se também aos casos de devolução de venda sujeita à alíquota zero, uma vez que a legislação garante aos comerciantes o direito ao creditamento dessas contribuições nas operações de aquisição bens.

Pretende, assim, a Recorrente, estender às devoluções de venda o mesmo tratamento que entende deveria ser aplicado às aquisições com incidência monofásica. Como se conclui pelas análises acima, o art. 17 das Leis nº 11.033/2004, não se aplica às hipóteses de constituição de créditos no regime de tributação não cumulativa, cuja disciplina está prevista nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, mas tão somente à possibilidade de manutenção de créditos legalmente constituídos. Muito menos aplicar-se-ia às devoluções de vendas que são, na essência, o cancelamento das operações anteriormente ocorridas. Em outras palavras, deve-se dar às entradas por devolução o mesmo tratamento dispensado às saídas por vendas objeto da devolução. Desta forma, se as vendas ocorreram com incidência de alíquota zero, não há que se falar em crédito de PIS/Pasep e de COFINS por ocasião de sua devolução.

COMPROVAÇÃO DAS DESPESAS DE ALUGUEL DE BEM IMÓVEL PAGO À PESSOA JURÍDICA

Quanto a este ponto, é necessário esclarecer que a Recorrente se manifesta no mesmo sentido da sua Impugnação inicial. Veja-se excerto do Recurso Voluntário (fls. 490-506):

Muito embora entenda que a documentação acostada quando da fiscalização já é suficiente para comprovar a efetiva despesa com a locação do imóvel, a Recorrente, para reforçar sua boa-fé e cooperação junto às Autoridades Fiscais, localizou em seus arquivos remotos o anexo contrato de locação em referência juntado em sua Impugnação (doc. nº 6 da Impugnação), que comprova definitivamente o seu direito ao crédito de PIS e COFINS objeto deste item do Auto de Infração, o qual deve ser, portanto, cancelado com a reforma parcial do Acórdão recorrido.

Oportuno, para o deslinde da questão, transcrever trecho da informação fiscal que tratou, especificamente, dos créditos pretendidos pela Recorrente (fls. 678-682):

6. Entretanto, verificou-se que no decorrer do processo o contribuinte apresentou apenas os comprovantes de aluguel referentes aos meses de março de 2007 a dezembro de 2007, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal de fls. 441/462, no item “3) DESPESAS DE ALUGUÉIS DE PRÉDIOS LOCADOS DE PESSOAS JURÍDICAS”:

“O contribuinte apurou crédito de PIS e Cofins não-cumulativo referente a *rubrica supra*. Intimado, a partir do Termo de Intimação Fiscal nº 2, item 3,

a apresentar o contrato com a Pessoa Jurídica locadora (no caso, NEWSERV ADM COM E SERVIÇOS LTDA, CNPJ: 73949752/0001-77), a empresa apresentou apenas comprovantes de pagamento de março/2007 a dezembro/2007. Ante a impossibilidade de comprovação de que os valores pleiteados se referem efetivamente a despesa de aluguel de bens imóveis pagos a pessoa jurídica e, ainda, que são utilizados nas atividades da empresa, os valores pleiteados foram excluídos da base de cálculo da apuração dos créditos.” Grifo nosso.

7. Por tal motivo, foi elaborado o Termo de Intimação Fiscal n.º 03/2014/DBA/EQAUD/DIORT/DERAT, intimando o contribuinte a “fornecer os recibos de aluguel do período de janeiro e fevereiro de 2007 e outros documentos que julgar pertinentes referentes ao contrato firmado com NEWSERV ADMINISTRAÇÃO, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA, cujo objeto é a locação do imóvel situado na Rua Fortunato Ferraz, n.º 210, São Paulo/SP.”

8. Em sua resposta, o contribuinte informa, de forma genérica, que “a documentação referente à locação do imóvel que ensejou a apuração dos créditos de PIS e COFINS não cumulativos tratados no processo administrativo n.º 19515.722064/2012-35 já foi juntada pela Requerente em resposta ao Termo de Intimação Fiscal MPF-D n.º 0818000.2012.00030-5 apresentada em 9.8.2012 (doc. n.º 3), bem como complementada pela Impugnação apresentada no processo administrativo n.º 19515.722064/2012-35 (doc. n.º 4).”

9. Compulsando os autos em busca dos recibos de aluguel do período de janeiro e fevereiro de 2007 ou de outros documentos que comprovassem de forma inequívoca a realização de referidas despesas, este Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil - AFRFB não logrou êxito.

10. Considerando tal situação, foi emitido o Termo de Intimação Fiscal n.º 05/2014/DBA/EQAUD/DIORT/DERAT, reintimando o contribuinte a apresentar os recibos de aluguel do período de janeiro e fevereiro de 2007.

11. Em resposta a esta intimação, o contribuinte novamente informou, de forma genérica, que “a documentação referente à locação do imóvel que ensejou a apuração dos créditos de PIS e COFINS não cumulativos tratados no processo administrativo n.º 19515.722064/2012-35 já foi juntada pela Requerente em resposta ao Termo de Intimação Fiscal MPF-D n.º 0818000.2012.00030-5 apresentada em 9.8.2012 (doc. n.º 3), bem como complementada pela Impugnação apresentada no processo administrativo n.º 19515.722064/2012-35 (doc. n.º 4). Além disso, informa que a Intimação Fiscal n.º 03/2014/DBA/EQAUD/DIORT/DERAT foi tempestivamente respondida, conforme protocolo em anexo (doc. n.º 5).”

12. Frise-se que em nenhum momento falou-se em intempestividade com relação à resposta ao Termo de Intimação Fiscal n.º 03/2014/DBA/EQAUD/DIORT/DERAT. Houve a resposta, porém não ocorreu a apresentação dos recibos de aluguel de janeiro e fevereiro de 2007 ou outros documentos que comprovassem de maneira cabal a ocorrência destas despesas.

13. Por tal motivo, os valores lançados no Auto de Infração em comento devem, s.m.j., ser retificados, conforme detalhado na tabela em anexo. Frise-se que estão sendo considerados os valores pagos a título de aluguel

do contrato de locação em questão de março de 2007 a dezembro de 2007. (grifou-se)

Após elucidado o ponto, decidiu a DRJ em favor da Recorrente, de modo a permitir a utilização do crédito das despesas de aluguel de bem imóvel pago a pessoa jurídica, desde que comprovados (fls. 718-719):

Visando a certificação da validade de tal contrato de locação/pagamentos de aluguéis, foi determinada a realização de diligência pela DRF autuante. Disso resultou o registro feito nas fls. 679 a 681: [...]

Dessa forma, há que se acatar a argumentação da contribuinte quanto a este item, determinando-se o aproveitamento dos créditos em questão, resultando corretos os valores registrados na planilha de fl. 683, que discrimina o valor lançado de contribuição, o novo crédito a ser descontado e o valor de contribuição retificado (esse o valor que está mantido nos Autos de Infração). (grifou-se)

Ocorre que, conforme Informação Fiscal supra mencionada, a Recorrente apenas comprovou os aluguéis referentes aos meses de março a dezembro de 2007, omitindo-se, ainda quando intimada pelo Fisco, acerca dos aluguéis de janeiro e fevereiro de 2007. Por ocasião do julgamento neste Conselho, a omissão da Recorrente persiste quanto àqueles meses.

Desta forma, haja vista a decisão da DRJ, declara-se a falta de interesse recursal da Recorrente quanto à impugnação dos aluguéis de março a dezembro de 2007, e decide-se pelo desprovimento do presente Recurso Voluntário quanto aos aluguéis de janeiro e fevereiro de 2007, eis que não houve comprovação da despesa no período.

DESPESAS INCORRIDAS COM FRETES NAS TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DA RECORRENTE

Pois bem, a Recorrente tem como objeto social “*o comércio atacado de produtos farmacêuticos e correlatos, médicos, ortopédicos, odontológicos, de uso humano ou veterinário, instrumentos e materiais médico-hospitalares e laboratoriais, cosméticos e produtos de higiene pessoal e perfumaria, artigos de escritório e informática, ótica e fotografia, produtos de higiene doméstica e hospitalar, distribuição de filmes, fitas, discos, livros, publicações, transporte multimodal, logística, armazenagem e distribuição de medicamentos e alimentos, podendo ainda, exercer atividades de prestação de serviços correlatas ao seu objeto social*” (fl. 5).

Os fretes em questão, impugnados pelo Auditor-fiscal, consistiam no traslado de mercadorias entre estabelecimentos da própria Recorrente, como se extrai de suas razões recursais (fls. 715-716):

29. No caso em análise, a Recorrente promove a transferência de mercadorias entre suas filiais por razões logísticas, a fim de facilitar a destinação à futura operação de venda, otimizando o tempo e os custos com o transporte nessas operações. [...]

Ainda no bojo do recurso, a Recorrente busca justificar o creditamento de PIS/Pasep e de COFINS realizado (fls. 715-716):

41. De fato, a posição firmada pela doutrina é de que o conceito de insumo deve estar atrelado à noção de empreendimento, ou seja, de tudo aquilo que colabora de forma imprescindível à formação de receita e faturamento. Assim, é possível afirmar que esse conceito deve incorporar todas as despesas que sejam essenciais para a atividade comercial e geração de receitas da sociedade.

De pronto, não há que se falar em insumos de mercadorias (produtos acabados), pois, por excelência, insumo é um atributo que se agrega ao **produto em elaboração** e aos custos da prestação de serviços. Assim, a transferência de mercadorias entre estabelecimentos não se caracteriza senão como despesa operacional da empresa, longe de ser um insumo da atividade econômica.

Em que pese a existência de votos divergentes, este é o entendimento majoritário do CARF, conforme trecho do Acórdão nº 3301-00.424, que bem representa o quanto defendido:

De se registrar que não geram créditos as despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da contribuinte, vez que não se trata de "frete na operação de venda".

Este tema foi elucidativamente abordado na Solução de Consulta nº 210, SRRF/8ºRF/Disit, de 25/06/2009, nos seguintes termos: [...]

Todavia, no caso do transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da consulente seja correspondente a frete pago a terceiros ou a simples custo de transporte de produtos acabados, há que se considerar que o mero deslocamento das mercadorias (produtos acabados) dos estabelecimentos industriais até os estabelecimentos distribuidores, com intuito de facilitar a entrega dos bens aos futuros compradores, não integra a 'operação de venda' referida pelo art.3º, inciso IX da Lei nº 10.833, de 2003. [...]

Portanto, não de ser considerados os créditos oriundos de fretes sobre transferências de matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e serviços realizados entre filiais ou entre parceiros integrados (criadores de aves e suínos) e as filiais do contribuinte, os quais compõe o custo de produção do produto final, nos termos do art.3º, II, das Leis IV 10.637/02, e nº 10,833/03, o que não se confunde com atividades de transporte do produto acabado entre quaisquer estabelecimentos.

(CARF – Processo nº 11080.003380/2004-40, Recurso Voluntário nº 253.618, Acórdão nº 3301-00.424, 3º Câmara / 1ª Turma Ordinária).

Do mesmo modo, já teve oportunidade de se manifestar sobre a matéria o Superior Tribunal de Justiça, reconhecendo-se a impossibilidade do creditamento pretendido pela Recorrente. Vejam-se julgados elucidativos:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. PIS E COFINS. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

1. Consoante decidiu esta Turma, "as despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor". Precedente. [...] (STJ – AgRg

no REsp 1335014/CE, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, j. em 18/12/2012)

Inexiste, portanto, direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial (STJ – REsp 1147902/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, j. em 18/03/2010)

É importante que se esclareça: o raciocínio desenvolvido não se aplica à generalidade dos fretes. No presente caso, trata-se de frete de mercadorias adquiridas para revenda (produtos acabados) entre estabelecimentos da própria Recorrente. E, quanto a esta modalidade de frete, não há que se cogitar de creditamento de PIS/Pasep e de COFINS, porquanto não se trata de frete na operação de venda. Sem razão, assim, a Recorrente.

CREDITAMENTO DE PIS/COFINS REFERENTE À DEPRECIAÇÃO DE BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO

A Recorrente, pessoa jurídica com atividade exclusivamente comercial, foi autuada em razão da apuração indevida de créditos sobre encargos de depreciação do ativo imobilizado (mesas, cadeiras, armários, escada, aparelhos telefônicos, aparelhos de ar condicionado, aparelhos de informática, etc). A glosa tem por base o art. 3º, VI, da Lei nº 10.833/2003, haja vista não se ter utilizado tais bens para locação a terceiros, para produção de outros bens ou à prestação de serviços.

Em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente alega que “*a não-cumulatividade do PIS e COFINS encontra-se diretamente vinculada ao faturamento da empresa, ou seja, a todo o esforço realizado pela pessoa jurídica com o intuito de desenvolvimento de suas atividades, devendo-se, portanto, ser reconhecido o direito da Recorrente dos equipamentos em questão, uma vez que esses bens se destinam à utilização no processo operacional realizado pela Recorrente (ativo imobilizado)*” (fls. 751-753).

Ante a irrisignação promovida pela Recorrente, é de se assentar, inicialmente, que todo o creditamento deve ser realizado com base em legislação própria do tributo ao qual se requer o crédito, não cabendo analogias que visem à redução da carga tributária (art. 111 do CTN).

Assim, em que pese a aproximação que pretende a Recorrente entre as materialidades do PIS/Pasep e COFINS e do IRPJ, há hipótese específica na Lei nº 10.833/2003 (COFINS) que prescreve quando será possível creditar as depreciações do ativo imobilizado (raciocínio aplicável ao PIS/Pasep por força do art. 15, II, da mesma lei):

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

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;**

A redação é suficientemente clara para se verificar que há tão somente três situações nas quais os bens incorporados ao ativo imobilizado podem servir ao creditamento em questão: **(i)** locação a terceiros; **(ii)** utilização na produção de bens destinados à venda; ou **(iii)** prestação de serviços.

O primeiro caso diz respeito, sobretudo, às administradoras de imóveis; o segundo, às empresas industriais; o terceiro, às empresas prestadoras de serviço. Daí notar-se que o legislador optou, como regra geral, pelo não creditamento de empresas comerciais sobre os bens incorporados ao ativo imobilizado.

Não há, assim, possibilidade de dito creditamento pela Recorrente, vez que tais bens impugnados pelo Auditor-fiscal se vinculavam à atividade comercial de revenda de produtos farmacêuticos, o que não encontra guarida na hipótese legal. Rememora-se, por derradeiro, que o emprego da equidade (justiça no caso concreto) não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido (art. 108, § 2º, CTN).

Em arremate, tem-se que a extensão do creditamento sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado a situações não abarcadas pela previsão legal já foi rechaçada pelo CARF, conforme se infere do Acórdão nº 3802-004.258, de 19/03/2015:

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS CALCULADOS COM BASE EM ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. RESTRIÇÃO LEGAL. O inciso VI, c/c § 1º, inciso III, do artigo 3º das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, autoriza o desconto de créditos calculados sobre a depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, destinados à locação de terceiros ou utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Assim, não poderão ser admitidos na base de cálculo de tais créditos os bens que não se subsumam ao preceito legal acima referenciado. Recurso ao qual se dá parcial provimento. (CARF – Processo n. 13971.001499/2005-50, Rel. Cons. Francisco Jose Barroso Rios, 3ª Seção de Julgamento, 2ª Turma Especial, j. em 19/03/2015)

Sem razão, portanto, a Recorrente.

CRÉDITOS RUBRICADOS COMO “OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO”

A Recorrente, a partir de janeiro/2007, passou a apurar créditos de PIS/Pasep e COFINS sob a rubrica de “outras operações com direito a crédito”. Ao ser intimada para apresentar os documentos comprobatórios deste creditamento, manteve-se silente (fl. 456).

Desde a sua Impugnação, a Recorrente apresenta alegação genérica sobre o assunto, aduzindo que não localizou a documentação necessária à comprovação dos referidos créditos. Na mesma linha é o que alega em Recurso Voluntário (fl. 753):

66. Por fim, com relação aos créditos rubricados como “outras operações com direito a crédito”, a Recorrente esclarece que, por se tratar de despesas ocorridas a [sic] mais de 5 (cinco) anos, a Recorrente ainda não localizou a documentação que comprova a ocorrência desses dispêndios. Contudo, está providenciando o levantamento [sic] de seus arquivos remotos para encontrar este documento.

67. Por esse motivo, em respeito ao princípio da verdade real, a Recorrente requer lhe seja assegurado o direito à futura produção de prova sobre este item de autuação fiscal, a fim de demonstrar a inocorrência da infração apontada.

Não há o que se analisar da alegação. A parte não junta documentos e não justifica, de qualquer modo, os créditos escriturados sob a rubrica correspondente.

Ademais, conforme já exposto pela DRJ (fls. 719-720), o Decreto nº 7.574/2011, em seu art. 57, § 4º, prescreve que a prova documental deve ser apresentada na Impugnação, salvo as exceções elencadas. Não se verificando as situações excepcionais à apresentação intempestiva da documentação, deve-se ter como inoportuna a pretensão da Recorrente.

Por fim, a Recorrente requer que seja "autorizado e intimado para a realização de sustentação oral."

A este respeito, impende registrar que não compete ao CARF expedir a autorização ou a intimação pleiteadas, porquanto a sustentação oral é um direito facultado ao contribuinte ou ao seu representante legal que, manifestando-se interessado em sessão de julgamento, terá a palavra concedida pelo Presidente da Turma, nos termos do art. 58 da Portaria MF nº 343, de 9 de julho de 2015.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário, de molde a manter a exoneração parcial do crédito tributário realizada pela DRJ de Porto Alegre/RS.

Waltamir Barreiros