



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10540.900267/2013-78  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3002-002.269 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 19 de julho de 2022  
**Recorrente** GUANAMBIER DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

Em processos de ressarcimento, restituição e compensação, recai sobre o sujeito passivo o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a natureza, a certeza e a liquidez do crédito pretendido. Não há como reconhecer crédito cuja natureza, certeza e liquidez não restaram comprovadas por meio de escrituração contábil-fiscal e documentos que a suportem. Não há que se falar em violação a princípios jurídicos, entre os quais, aqueles da verdade material, contraditório e ampla defesa, quando o tribunal administrativo, ancorado na correta premissa de que sobre o sujeito passivo recai o ônus da prova e na constatação de insuficiência de provas do direito alegado, conclui pelo indeferimento da compensação declarada e afasta pedido de diligência.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

Descabe a realização de diligência ou perícia relativamente à matéria cuja prova deveria ter sido apresentada já em manifestação de inconformidade. Procedimentos de diligência e perícia não se afiguram como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

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

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

REGIMENÃO CUMULATIVO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. VENDAS EFETUADAS COM ALÍQUOTA ZERO. MANUTENÇÃO DO CRÉDITO. COMERCIANTE ATACADISTA OU VAREJISTA DE CERVEJAS, ÁGUAS E REFRIGERANTES. INEXISTÊNCIA DE DIREITO DE CRÉDITO.

Os artigos 2º, parágrafo 1º, VIII e 3º, I, b, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 vedam expressamente o direito ao creditamento das referidas contribuições em relação a bebidas adquiridas para revenda. O benefício contido no artigo 17 da Lei 11.033, de 2004, de que o vendedor tem direito a créditos vinculados às vendas efetuadas com alíquota zero do PIS e COFINS,

não se aplica no caso de os bens adquiridos não estarem sujeitos ao pagamento das contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Régis Venter- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Régis Venter (Presidente), Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta (relatora) e Mateus Soares de Oliveira. Ausente o Conselheiro Carlos Delson Santiago.

## Relatório

Trata-se o presente processo de PERDCOMP de n.º **28264.01215.140809.1.1.11-5977**, referente a ressarcimento de créditos da COFINS não cumulativa na revenda de bebidas.

Por bem descrever os fatos, transcreve-se o relatório constante da decisão de primeira instância administrativa:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento, em que a interessada pleiteou créditos de **COFINS Não-Cumulativa – Mercado Interno**, relativa ao **2º Trimestre de 2005** (fls. 2 a 4) e de Declarações de Compensação a ele vinculadas.

**Do Despacho Decisório** A autoridade administrativa proferiu despacho decisório relativo ao pedido supra em 03/05/2013 (fl. 12/13), mediante o qual indeferiu o Pedido de Ressarcimento da COFINS no regime não cumulativo–mercado interno, do 2º trimestre de 2005 e não homologou as declarações de compensação relacionadas (...)

A interessada apresentou Manifestação de Inconformidade contra o despacho decisório, alegando, em síntese, os argumentos abaixo resumidos/reproduzidos.

Discorre acerca da sua sistemática de apuração do PIS e da COFINS e acerca do alegado direito creditório, nos seguintes termos:

*A Requerente é sociedade empresária e atua como revendedora de bebidas, com especial enfoque na revenda de cervejas, estando assim submetida à tributação diferenciada da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — COFINS e da Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS.(...)*

Salienta que não está se negando a apresentar as informações para o reconhecimento do direito creditório, mas postula o reconhecimento do seu direito líquido e certo de não sofrer qualquer ato construtivo de seu patrimônio, em razão do fato de ter seus documentos em meio físico, e não digital, dos trimestres que foram intimados relativamente ao ano de 2005.

Alega que nos termos do ADE, as intimações para Pedidos de Ressarcimento de créditos da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins para as quais seja solicitada a

transmissão de arquivos digitais, previstos na IN SRF n.º 86/2001, teve seu prazo de atendimento prorrogado para 110 dias, contados da data da ciência da intimação.

Todavia, argumenta que não conseguiu ajustar o layout compatível com o determinado nos Termos de Intimações e conforme o novo procedimento adotado. Defende que tem como comprovar seu direito creditório por meio de documentos em meios físicos, quer estão à disposição da Receita Federal.

Afirma que em relação ao ano de 2005 a exigência dos arquivos digitais nos termos do art. 65 da IN RFB n.º 900/2008 não pode ser aplicada à requerente, tendo em vista que ela não tinha a obrigatoriedade em armazenar digitalmente as informações contábeis, como estabelece o artigo 1º da IN 86/2001.

Assevera que não há como contestar a impossibilidade de transmissão dos arquivos por meio digital, bem como a existência do crédito postulado, após o advento da MP n.º 206/2004, convertida na Lei n.º 11.033/2004, pois a vedação ao creditamento constante dos artigos 3º, I, “b”, das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03 foi revogada por incompatibilidade com as demais normas anteriores do sistema, fato esse que possibilita a apuração de crédito por parte dos contribuintes tributados sob a sistemática do monofásico. Ao final, requer:

a) o acolhimento da primeira preliminar no sentido de se reconhecer a tempestividade desta defesa;

b) a **TOTAL PROCEDÊNCIA DA PRESENTE MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE** que impugna toda a matéria contida no despacho decisório, para reconhecer o crédito postulado e apresentação dos documentos em meios físicos para averiguação do direito creditório;

c) que a Defendente seja intimada, nos termos da Lei 9.784/99, de todos os atos do processo, mormente do julgamento deste, por ser de direito e da mais lúdima Justiça.

d) A prova o alegado por todos os meios legais, inclusive os moralmente legítimos, especialmente através dos documentos que instruem a presente, da exibição de outros que se fizerem necessários e da requisição de informações das autoridades administrativas ou de quaisquer outras no poder das quais se encontrem os documentos.

É o relatório.

A nona Turma da DRJ/08 proferiu acórdão n.º 108-000.123, em 06 de agosto de 2020 (e-fls. 47/56) julgando improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo recorrente, o qual a seguinte ementa:

ARQUIVOS MAGNÉTICOS. IN N.º 86/2001.

Correto o indeferimento do PER/DCOMP face à não apresentação dos arquivos digitais de que trata a IN SRF n.º 86/2001, considerando o previsto no art. 65 da IN RFB n.º 900/2008.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Direito Creditório Não Reconhecido.

A recorrente tomou ciência da decisão em 11/08/2021, e interpôs Recurso Voluntário em 10/09/2021 (fls. 59/65), alegando que não haveria como contestar a impossibilidade de transmissão dos arquivos por meio digital, bem como haveria a existência do crédito postulado já que a legislação possibilita a apuração de créditos sob a sistemática monofásica, requerendo o total provimento do recurso.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade devendo, portanto, o reconhecimento.

A recorrente buscou através de PERDCOMP, não homologado, referente ao 2º trimestre de 2005, para ressarcir créditos de COFINS não cumulativo.

Sustenta a requerente que, a despeito da alíquota zero aplicável às operações de venda de cervejas, águas e refrigerantes, com o advento da Medida Provisória n.º 206/2004, posteriormente convertida na Lei n.º 11.033/04, a vedação ao creditamento constante nos artigos 3º, I, b, das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03 foi revogada, fato esse que possibilita a apuração de crédito por parte dos contribuintes tributados sob a sistemática do monofásico, mas não apresentada qualquer prova do seu direito, não obstante, afirmar que possui a prova em meio físico, mas não apresenta em sede recursal.

Sem razão a Recorrente. Explico melhor.

Apesar da decisão recorrida afirmar que a não apresentação dos arquivos digitais solicitados pela autoridade fiscal impossibilita a análise da certeza e liquidez do crédito pleiteado, ficando prejudicada a própria aplicação da verdade material no procedimento de verificação do crédito, entendo que, em cumprimento ao princípio da verdade material seria perfeitamente possível que a recorrente apresentasse as provas em meio físico.

No entanto, mesmo em sede recursal, apesar de alegar que possui o material, a recorrente não junta a este processo a devida documentação.

Sendo assim, não há qualquer sentido em se falar em ofensa à verdade material, ampla defesa e contraditório, como pretende a recorrente, quando ela mesma se exime de seu ônus de apresentar, no tempo e modo oportunos, os elementos de prova que possam demonstrar a certeza e a liquidez do direito creditório que almeja ver reconhecido.

É de se lembrar que, no âmbito de pedidos de restituição, ressarcimento e declarações de compensação, a demonstração da certeza e liquidez do crédito postulado se revela fundamental, recaindo sobre o sujeito passivo o ônus da prova, a teor do que dispõe o art. 373 do Código de Processo Civil. Assim, não apenas no curso do procedimento fiscal, mas, sobretudo, em sua manifestação perante o colegiado a quo, a Recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido, sob pena de preclusão do direito de produção de provas documentais em outro momento processual, em face do que dispõe o §4º do art. 16 do Decreto n.º. 70.235/72.

Por isso, de ofício, já entendo que o cabimento de diligência no caso, não seria adequado ao caso em concreto diante da total inércia do recorrente.

No que tange especificamente os argumentos de mérito, insta esclarecer que a tributação monofásica é caracterizada pela sua concentração em uma só etapa da cadeia produção consumo (produção, atacado ou varejo), ao passo que a tributação polifásica ou plurifásica incide em todas as etapas do ciclo produção consumo.

Caso o legislador decida estabelecer uma tributação monofásica(concentrada) para algum bem específico, ele deve determinar uma alíquota mais alta do que a aplicável na tributação polifásica, aplicando essa alíquota a uma determinada etapa do ciclo de produção e consumo, pois o objetivo dessa modalidade de tributação é, exatamente, substituir a tributação de todas as etapas do ciclo pela tributação de uma única etapa. É por essa razão

que, nas etapas seguintes (ou anteriores, conforme o momento eleito para aplicação da tributação), ficam reduzidas a zero as alíquotas do PIS e da Cofins, conforme se observará adiante.

O tributo cobrado na etapa onerada será equivalente ao somatório dos tributos que seriam cobrados se fossem tributadas todas as etapas com alíquotas normais. Se o legislador quiser que, além da tributação concentrada/monofásica, determinado bem esteja sujeito ao sistema não cumulativo, no caso de concentração da tributação na produção, ele deverá proibir que nas etapas seguintes (revenda) os contribuintes apurem créditos em relação aos dispêndios com aquisição do bem para revenda. Caso contrário, em termos práticos, a cadeia não estará sendo tributada, podendo mesmo ocorrer uma “tributação negativa”.

Repita-se que é a própria Constituição que garante ao legislador a possibilidade de combinar a tributação não-cumulativa com a tributação concentrada (monofásica), para determinados bens. Nesse caso, se a etapa onerada for a produção/importação, as vendas desses bens pelo produtor/importador sofrem a incidência de uma alíquota maior, sendo permitido ao produtor, nos termos da legislação, creditar de seus insumos e alguns outros dispêndios necessários para produção/importação do bem. Já nas etapas seguintes, como na revenda desses bens, aplica-se alíquota zero. Nesse caso, os contribuintes podem, nos termos e limites legais, creditar de alguns de seus gastos.

Todavia, os revendedores não podem calcular créditos em relação aos gastos com aquisição daquele bem que sofreu a tributação concentrada/monofásica na produção, o qual ele adquiriu para revender, sob o risco de produzir o já mencionado efeito de “tributação negativa”. Se a tributação concentrada visa a fazer incidir em uma etapa do ciclo produção consumo toda a carga tributária que incidiria ao longo de toda a cadeia, não há por que imaginar que toda a arrecadação obtida na etapa onerada com a tributação concentrada/monofásica seja devolvida nas etapas seguintes, onde não existe a incidência propriamente dita, pelo fato de a venda operar com a alíquota zero.

A concessão de crédito a esses contribuintes, sujeitos à alíquota zero, viria distorcer a tributação, anulando o recolhimento efetuado pelo produtor ou importador.

A legislação de regência da sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS, a princípio, exclua, expressamente, desse regime as receitas decorrentes da venda dos produtos sujeitos ao modelo monofásico de apuração das contribuições em causa.

Posteriormente, a Lei nº 10.865/04, veio a permitir que o regime não cumulativo do PIS e da Cofins abarcasse a receita referente à venda de produtos tributados com base em alíquotas diferenciadas. O aludido diploma legal possibilitou que o comerciante de mercadorias ou produtos cuja receita de venda esteja submetida ao regime monofásico de apuração do PIS e da Cofins pudesse descontar créditos em relação a certos custos e despesas previstos nos arts. 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

É necessário esclarecer, no entanto, que a edição da Lei nº 10.865 não alterou o dispositivo que veda a geração de crédito na aquisição dos reportados bens sujeitos ao regime monofásico pelos comerciantes e atacadistas, ou seja, por força do art. 2º, § 1º, incisos VI e IX, e do art. 3º, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833/03, permaneceu expressamente vedado o desconto de créditos calculados em relação às citadas bebidas, adquiridas para revenda, de que tratam os arts. 49 e 52 da Lei nº 10.833/03.

Da norma acima depreende-se que a apuração do PIS e da COFINS, incidentes à alíquota zero sobre a receita da venda de produtos sujeitos ao regime monofásico (cerveja, água

e refrigerante), não impede o comerciante varejista/atacadista de manter créditos que apurar referentes aos custos/despesas incorridos vinculados a essa receita, com exceção, obviamente, do crédito pertinente à aquisição daqueles bens para posterior revenda, cuja apuração é explicitamente vedada pelos arts. 3º, I, “b”, das Leis n.º 10.637/2002, e n.º 10.833/2003.

Com efeito, somente é possível manter o crédito passível de ser apurado e, por expressa vedação legal, o custo de aquisição para posterior revenda dos bens sujeitos ao regime monofásico não dá direito a crédito.

Por outro lado, o art. 16 da Lei n.º 11.116/05, prevê que o saldo credor do PIS e da Cofins, acumulado ao fim de cada trimestre em virtude do art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento.

Ora, exatamente por ser tributada com alíquota zero e por estar na sistemática da não cumulatividade, a revenda das citadas bebidas (cerveja, água e refrigerante) pode acabar originando créditos calculados sobre e algumas despesas e custos (mas não sobre os referidos bens adquiridos para revenda, objeto de seu comércio) que, sem a possibilidade de compensação e ressarcimento, não teriam utilidade.

Assim, a aplicação do art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, e do art. 16 da Lei n.º 11.116, de 2005, pressupõe, obviamente, que a apuração do saldo credor ou devedor do PIS e da Cofins siga as regras legais, em especial os arts. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, e visam a dar utilidade aos créditos decorrentes de outras despesas e custos, também necessários à atividade econômica, e vinculados às respectivas vendas.

No que se refere aos argumentos relacionados à Medida Provisória n.º 413/08, é oportuno esclarecer que esta norma mediante seus arts. 14 e 15, inseriu os §§ 14 e 22 nos arts. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, vedando expressamente o creditamento por parte de comerciantes atacadistas/varejistas de produtos sujeitos ao regime monofásico.

Sucedo que, quando da conversão da MP n.º 413/08, na Lei n.º 11.727/08, os aludidos parágrafos não foram mantidos. Tal fato, entretanto, não trouxe qualquer influência sobre a discussão aqui analisada, uma vez que, seja na vigência da MP citada, seja na vigência de sua lei de conversão, permaneceu sem alteração a proibição de apuração de crédito de PIS e da COFINS pelas empresas que comercializam produtos sujeitos ao sistema monofásico em relação à aquisição desses produtos.

Nova tentativa nesse sentido foi empreendida pela Medida Provisória n.º 451, de 15/12/2008, também essa mal sucedida, quando da sua conversão na Lei n.º 11.945, de 04 de junho de 2009.

Ressalta-se, ainda, que o creditamento nos casos em que a saída é tributada à alíquota zero como a revenda de produtos tributados de forma concentrada implicaria verdadeira isenção (posicionamento jurisprudencial dos tribunais superiores), sendo ilógico assegurar-lhe crédito, quando inexistente disposição expressa e específica em Lei.

Por fim, há posicionamentos da Segunda Turma do STJ que mantém, em seus precedentes, a impossibilidade de aproveitamento dos créditos postulados, inclusive com o fundamento de que é irrelevante à solução da controvérsia decidir quanto a aplicação do art. 17 da Lei n.º 11.033/04 apenas ao REPORTE. Inclusive a referida tese foi julgada recentemente (maio/2022) em sede e recurso repetitivo de n.º 1093 do STJ.

Da mesma forma, este fato não trouxe alteração quanto à vedação de apuração de crédito de PIS e da COFINS pelas empresas que comercializam produtos sujeitos ao sistema monofásico em relação à aquisição dos produtos mencionados.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta