MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10925.909162/2011-06

Processo nº	10925.909162/2011-06
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3402-010.305 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	23 de março de 2023
Recorrente	COOPERATIVA REGIONAL AGROPECUÁRIA DE CAMPOS NOVOS
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

MATÉRIA NÃO QUESTIONADA.

Consolida-se definitivamente na esfera administrativa a matéria que não tenha sido expressamente contestada na manifestação de inconformidade.

PEDIDO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO/RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDA O PLEITO. Cabe ao interessado a prova dos fatos constitutivos de seu direito em pedido de repetição de indébito/ressarcimento, cumulado ou não com declaração de compensação. Não cabe a pretensão de ato de ofício para sanear ausência ou deficiência de provas que deveriam ser trazidas ao processo pelo pleiteante do direito.

DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

Indefere-se o pedido de perícia ou de diligência quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da Manifestação de Inconformidade.

CORREÇÃO MONETÁRIA. DESCARACTERIZAÇÃO DA NATUREZA ESCRITURAL DO CRÉDITO NO REGIME NÃO CUMULATIVO. RESISTÊNCIA INJUSTIFICADA DA AUTORIDADE FAZENDÁRIA

A resistência injustificada da autoridade tributária em processos de ressarcimento caracteriza-se pelo decurso de prazo superior a 360 dias, contado da data de formalização do pedido. Aplicação da Lei nº 11.457/2007.

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

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

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DE PEDIDOS DE RESSARCIMENTO

O prazo para homologação tácita dos pedidos de compensação não é aplicável para pedidos de ressarcimento.

REGIME NÃO CUMULATIVO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS SUJEITOS A REGIME MONOFÁSICO. ERRO DE PREENCHIMENTO DO DACON.

Impossibilidade de utilização de créditos decorrentes de regime monofásico no regime não cumulativo. Contabilidade faz prova a favor do contribuinte quando corretamente registrada. Não cabimento da exigência de retificação de ofício de informações que são de obrigação do contribuinte.

CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO ATIVO IMOBILIZADO.

Necessidade de identificação de máquinas e equipamentos e sua vinculação ao processo produtivo para enquadre-se como insumo.

CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO ATIVO IMOBILIZADO. BENS IMÓVEIS.

A data limite para a aplicação do art. 31, da Lei nº 10.865/2004 deve ser interpretada pelos mesmos critérios do início da possibilidade de utilização dos encargos de depreciação. Necessidade de individualização dos custos por imóvel para a apropriação dos encargos de depreciação.

CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS COMO INSUMOS. ERRO DE PREENCHIMENTO DO DACON

Possibilidade do uso de créditos decorrente da aquisição de bens e serviços como insumos. Contabilidade faz prova a favor do contribuinte quando corretamente registrada. Não cabimento da exigência de retificação de ofício de informações que são de obrigação do contribuinte.

CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. BENS E SERVIÇOS PARA CONSUMO PRÓPRIO REGISTRADOS COMO INSUMOS. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Possibilidade de utilização de créditos decorrentes da aquisição de bens e serviços necessários à manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo. Necessidade de identificação de máquinas e equipamentos e sua vinculação ao processo produtivo para enquadre-se como insumo.

REGIME NÃO CUMULATIVO. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO DECORRENTE DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. PEDIDO DE RESSARCIMENTO

Impossibilidade de utilização de créditos presumidos em pedido de ressarcimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas dos créditos referentes às despesas de depreciação de equipamentos do ativo imobilizado utilizados no processo produtivo da Recorrente, nos termos do item 5, do Voto, bem como, pela consideração da correção do crédito pela Taxa Selic, entre o primeiro dia após decorrido o prazo previsto no artigo 24, da Lei nº 11.457/2007 e a data da efetiva disponibilização à Requerente do ressarcimento concedido.

Original

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luís Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Mateus Soares de Oliveira (suplente convocado(a)), Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausentes o conselheiro(a) Renata da Silveira Bilhim, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Mateus Soares de Oliveira e, momentaneamente, a conselheira Cynthia Elena de Campos.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 14-95.941, proferido pela 11ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que por unanimidade julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório em litígio.

A Recorrente apresentou pedido de ressarcimento de créditos referentes à COFINS, através da PER/DECOMP nº 15695.88107.131208.1.1.11-652, em razão de suas operações no mercado interno decorrentes de vendas efetuadas com alíquota zero, não incidência, isenção, ou suspensão, remanescentes no final do 3º Trimestre do ano de 2005.

A referida PER/DECOMP foi transmitida em 13 de dezembro de 2008, e o Despacho Decisório, emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Joaçaba/SC, deferiu em parte o pedido de ressarcimento, foi dada ciência de seu teor em 11 de maio de 2018.

A decisão de reconhecimento parcial do pleito da recorrente pela DRF Joaçaba decorreu de procedimento de auditoria, que instou o contribuinte a apresentar provas de seu direito creditório e, após a análise da documentação apresentada, a autoridade tributária procedeu à glosa de inúmeros créditos, cuja a motivação foi atacada pela recorrente, através de manifestação de inconformidade.

Na análise do pleito apresentado em PER/DCOMP a fiscalização apontou as seguintes inconsistências encontradas na análise dos documentos apresentados pela recorrente e sua contabilidade:

I) Operações com CFOP **1.101** – AQUISIÇÕES DE BENS OU SERVIÇOS DO MESMO ESTADO PARA INDUSTRIALIZAÇÃO OU PRODUÇÃO RURAL e **1.125** – INDUSTRIALIZAÇÃO EFETUADA POR OUTRA EMPRESA registradas no DACON como bens para revenda.

II) Operações com CFOP **1.102** – COMPRA NO MESMO ESTADO PARA COMERCIALIZAÇÃO e **2.102** - COMPRA NO MESMO ESTADO PARA COMERCIALIZAÇÃO, registradas no DACON na linha referente a aquisição de insumos.

III) Aquisições de bens destinados à manutenção de máquinas e equipamentos registradas como insumos no DACON. A autoridade tributária considerou que tais itens são destinados a consumo da própria empresa e não constituem insumos.

Original

IV) Serviços de frete de mercadorias para revenda registrados no DACON como insumos.

V) Despesas de aluguéis de imóveis pagos a pessoas físicas.

VI) Despesas de fretes entre unidades do mesmo contribuinte registrados no DACON, como "Despesas de Armazenagem da Mercadoria e Fretes na Operação de Venda". A autoridade tributária registrou que identificou que estas operações eram de fato referentes a movimentação de insumos (rações) e animais vivos dentro do sistema de criação integrada, parte da operação da recorrente como Cooperativa Agrícola e não operação de venda destes itens.

VII) Despesas de depreciação de bens do ativo imobilizado estranhos à atividade da empresa – serviço de pavimentação asfáltica no pátio da Associação Atlética da Copercampos.

VIII) Despesas de depreciação de bens do ativo imobilizados não relacionados diretamente à produção – ferramentas, transformadores, painéis de controle, instalações elétricas, purificador de água e fritadeira industrial.

IX) Despesas de depreciação de bens imóveis do ativo permanente cujas despesas de construção própria são anteriores a 30 de abril de 2004, por estarem em desacordo com o disposto no Artigo 31, caput, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. A autoridade tributária reconhece que os bens imóveis em questão foram todos concluídos e incorporados ao ativo imobilizado após 1º de maio de 2004.

X) Créditos presumidos não seriam passíveis de ressarcimento pois somente poderiam ser utilizados para deduzir do valor devido a título de COFINS em cada período de apuração. Impossibilidade da recorrente beneficiar-se de créditos presumidos da COFINS por estar enquadrada no § 4º, do artigo 8º, da Lei nº 10.925 de 23 de julho de 2004.

XI) Além disto, no caso do item XI, acima, a autoridade tributária entendeu que o crédito presumido atribuído em razão do Artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004, somente seria devido em relação às operações de aquisição de insumos, não podendo serem constituídos por conta da aquisição de bens para a revenda. Foram encontradas notas fiscais referentes a bens para revenda, em operações impróprias para a geração do crédito presumido.

XII) Ausência de rateio entre as operações de mercado interno e de mercado externo para cálculo do crédito presumido referente aos estoques de abertura.

XIII) Ajuste do saldo de créditos de períodos anteriores, levando em conta as glosas e as restituições já realizadas.

Restou que todos os créditos acima foram glosados ou ajustados de forma a que ressarcimento resultante foi menor que o pretendido pelo contribuinte. Chamo especial atenção para os itens que refiram-se às inconsistências entre os códigos de CFOP e as linhas em que foram registradas no DACON, na medida em que a autoridade fiscal argumenta que este fato poderia gerar duplicidade de registro de créditos, na linha que se deveria efetivamente ser registrado, e nas linhas em que de fato foram.

Inconformada com as conclusões e resultado da análise da DRF Joaçaba, a Recorrente apresentou manifestação de inconformidade. A Recorrente é uma sociedade

Original

cooperativa agrícola, obrigada à apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas pelo Lucro Real e submetida ao regime não cumulativo da COFINS.

A manifestação de inconformidade foi recebida tempestivamente pela DRJ Ribeirão Preto/SP, e considerada como dotada dos demais pressupostos de admissibilidade.

A decisão de primeira instância julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente e possui a seguinte ementa, *in verbis*:

> ***"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL***
> *Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005*
> *MATÉRIA NÃO QUESTIONADA.*
> *Consolida-se definitivamente na esfera administrativa a matéria que não tenha sido expressamente contestada na manifestação de inconformidade.*
> *PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA. ÔNUS DA PROVA. CRÉDITOS NÃO CUMULATIVOS.*
> *Certeza e liquidez do crédito são requisitos obrigatórios para o reconhecimento do valor a ressarcir ou compensar.*
> *No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do Contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório pleiteado.*
> *DILIGÊNCIA E PERÍCIA.*
> *Indefere-se o pedido de perícia ou de diligência quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da Manifestação de Inconformidade.*
> ***ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA***
> *Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005*
> *INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.*
> *A apreciação de questionamentos relacionados a inconstitucionalidade e ilegalidade de disposições que integram a legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.*
> *DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.*
> *As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.*
> *INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF Nº 247/02 E Nº 404/04.*
> *LEGALIDADE. MATÉRIA JULGADA NO ÂMBITO DE RECURSO REPETITIVO PELO STJ.*
> *Declarada pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, em sede de recurso repetitivo, a ilegalidade das IN SRF nº 247/02 e nº 404/04, adotam-se as balizas constantes do correspondente julgado (REsp nº 1.221.170/PR), da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018, e do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17/12/2018, no que concerne ao conceito de insumo.*
> ***ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS***
> *Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005*
> *NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS*
> *Somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da*

Original

pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens.
A modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.
NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETES.
A Lei restringe o direito de apuração de crédito calculado sobre despesas com armazenagem e frete pago ou creditado a pessoa jurídica domiciliada no País, na operação de venda e quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora. Operações de outra natureza como transferência de produtos ou insumos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica ou outras transferências que não se enquadram em operações de venda, não ensejam direito a crédito.
É incabível desconto de crédito em relação a dispêndios com frete suportados pelo adquirente na compra de bens, pois tais dispêndios devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens. E a possibilidade de creditamento, quando cabível, deve ser aferida em relação ao correspondente bem adquirido.
NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.
Apenas os bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam diretamente associados ao processo produtivo é que geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não-cumulatividade. É vedado o desconto de créditos relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.
NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS.
A Lei nº 10.925, de 2004, criou algumas hipóteses de créditos de PIS/PASEP e COFINS para aquisições as quais, a princípio, não gerariam tal direito, intitulou crédito presumido, e restringiu o benefício a pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, ali relacionadas, portanto aquisições para produção.
O parágrafo 4º, do art. 8º, da Lei 10.925, de 2004, veda às pessoas jurídicas que exerçam atividades de cerealista, atividades com leite in natura e atividades agropecuárias, além das cooperativas de produção agropecuária, o aproveitamento do crédito presumido tratado no mesmo artigo.
A Lei nº 11.033, de 2004, ao estabelecer em seu art. 17 que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições, não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações, não alterou as regras específicas relativas a atividade agroindustrial contidas na Lei 10.925, de 2004.
RESSARCIMENTO. JUROS EQUIVALENTES A TAXA SELIC.
É incabível a incidência de juros compensatórios com base na taxa Selic sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos, por falta de previsão legal.
Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido"

Considerou-se que à empresa foram oferecidas as oportunidades de demonstrar os requisitos de certeza e liquidez durante a análise de seu pedido e esta não logrou êxito e fazê-lo,

Original

inclusive no prazo destinado à apresentação de inconformidade e remessa de documentos e provas à instância de julgamento seguinte.

Do Recurso Voluntário

A ciência da decisão de primeira instância administrativa foi realizada através do Domicílio Tributário Eletrônico, no dia 20/05/2020. O termo de solicitação de juntada do Recurso Voluntário, no e-processo, data do dia 04/06/2020.

Homologação Tácita

Inconformada com a decisão da DRJ Ribeirão Preto/SP, a recorrente argumenta que transmitiu a PER/DCOMP, no dia 13/12/2008 e apenas tomou ciência do despacho decisório que reconheceu parcialmente seu pleito de ressarcimento de créditos de COFINS, no dia 13/04/2018, e argui a homologação tácita pelo decurso de prazo superior a cinco anos, repetindo a argumentação já apresentada em sua manifestação de inconformidade.

Baseia sua alegação no § 4º, do artigo 150 e inciso VII, do artigo 156 do CTN:

"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.
(...)
§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

"Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
(...)
VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;
(...)"

Assim, afirma que não que se falar em indeferimento do pleito, ainda que parcial.

Do ônus da prova

Alega que a motivação da autoridade tributária para a glosa de créditos referentes a registros no DACON de notas fiscais com CFOP incompatíveis com as linhas declaradas naquele demonstrativo, é vaga e desprovida de qualquer fundamento legal. Detalharei melhor o tema no próximo tópico.

A Recorrente salienta que entregou à autoridade tributária os documentos comprobatórios do crédito, e que tanto bens destinados a insumos, como bens para revenda geram créditos utilizáveis pelo contribuinte.

Ataca a alegação da autoridade tributária, de que o erro de registro poderia resultar em duplicidade de uso do mesmo documento fiscal, tanto na linha para insumos, como na de bens para revenda, e argumenta, mais adiante no seu recurso, que:

Original

"O ônus da prova, como quer parecer a ilustre autoridade fiscal, não é da Recorrente e sim da fiscalização. ***Quem argui razões diversas da que consta em documentos, declarações e demonstrações contábeis é quem tem o dever de provar.***

O que não ocorre nos casos presentes. O agente fiscal apenas presume que a Recorrente não tem direito a crédito pelo fato de ter registrado em uma ou outra linha da DACON, ou pelo fato de ter registrado operações com o CFOP de comercialização na linha de bens utilizados como insumos ou vice versa."(grifo meu)

Cita para referendar a sua posição o artigo 373, do Código do Processo Civil, até mesmo de forma contraditória, já que o referido artigo destaca claramente que o ônus da prova de fato constitutivo de direito cabe ao autor.

Cita também Acórdãos do CARF, que tratam do Ônus da prova pela autoridade tributária:

*"**Acórdão nº 101-92.404, sessão de 11.11.98***
IRPJ – CUSTOS E/OU DESPESAS OPERACIONAIS – BENS ATIVÁVEIS – MANUTENÇÃO E REPAROS – As despesas de manutenção e reparos devem ser ativadas quando da realização destas despesas acarretar aumento de vida útil em mais de um ano, cuja prova constitui ônus da autoridade lançadora.

Acórdão nº 107-05.499, sessão de 27.01.99
ILL – INEXISTÊNCIA DE PROVA DA IMEDIATA DISPONIBILIZAÇÃO DO LUCRO AOS SÓCIOS – IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO – Não provado nos autos do processo que o lucro auferido pela sociedade seria imediatamente disponibilizável aos sócios, não é cabível o lançamento do ILL.

Acórdão nº 101-92.635
DESPESA/CUSTO INDEDUTÍVEL

I – DESPESAS DE AUDITORIA, CONSULTORIA FINANCEIRA E ASSESSORIA DE DIVULGAÇÃO E PROPAGANDA – Não prospera a ação fiscal que impugnou a apropriação de despesas operacionais, quando a Fiscalização não comprova a inveracidade dos fatos regularmente registrados na Contabilidade e a prova dos autos não revela qualquer fato que ilida a presunção de licitude da operação contabilizada."

Verifica-se que em nenhum dos Acórdãos, reproduzidos do Recurso Voluntário da Recorrente, encontramos situações de pleito de direitos pelo contribuinte, caso da recorrente, mas pelo contrário, todos tratam de imputações de irregularidades aos contribuintes pelo fisco.

Por fim, a Recorrente argui que não se encontra nos autos qualquer prova comprobatória das alegadas supostas irregularidades cometidas pela Recorrente, e requer que o Acórdão recorrido seja rechaçado.

Da glosa de créditos em razão dos Códigos CFOP

Repetindo a argumentação presente na sua Manifestação de Inconformidade, argui que o Código Fiscal de Operação - CFOP é utilizado pela RFB subsidiariamente, e que estes códigos foram criados para refletir operações de interesse do ICMS, e que o CFOP não teria nenhuma relação com as situações tributárias específicas do PIS e COFINS.

Original

A Recorrente destaca que diversas glosas foram realizadas em função do registro no DACON de operações de aquisição de insumos com notas fiscais cujo CFOP revelava bens para revenda, e também porque registros no DACON de operações bens para revenda continham notas fiscais cujo CFOP era referente à aquisição de insumos.

Alega que apesar dos códigos CFOP, a descrição das mercadorias, que ensejaram estas inconsistências apontadas pela fiscalização, estão de acordo com as linhas de registro da DACON. Também observa que tanto aquisições de insumos, como de bens para a revenda geram créditos igualmente, e que considera que seria dever funcional da autoridade tributária simplesmente reclassificar os registros e reconhecer os créditos.

Requer que o valor glosado seja restabelecido integralmente.

Glosa de Bens e Serviços enquadrados como insumos (Transferências)

Com relação às glosas decorrentes de transferências de insumos (combustíveis e medicamentos) entre unidades da mesma empresa, as quais foram registradas como aquisições, a Recorrente alega que, de fato, não foram aquisições, mas reconhecimento de destinação final de produtos que poderiam ter sido destinados tanto à revenda como a produção e, segundo a Recorrente, no caso de bens para a revenda, sujeitos à tributação monofásica, estes não gerariam créditos, mas que no caso de utilização como insumos sim.

Também explica que adota este procedimento porque no momento da aquisição ainda não há uma definição de qual será a destinação final deles, e assim, quando há a baixa do estoque para uso como insumos, alega a Requerente, os itens sujeitos a tributação monofásica gerariam os créditos pretendidos.

Argumenta ainda que os produtos sujeitos à incidência monofásica geram direito à créditos de COFINS, haja vista o inciso II, do § 2º, do artigo 3º, da Lei nº 10.637/2002, que vedaria o crédito para apenas aquelas operações que não estejam sujeitas ao pagamento desta contribuição. Não seria o caso da tributação monofásica, onde há o pagamento da contribuição.

Para defender a sua tese, reproduz a ementa do Acórdão CARF nº 3402-002.605, conforme a seguir:

> ***"PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. COMBUSTÍVEIS. REINTRODUÇÃO NA CADEIA DE PRODUÇÃO. NATUREZA DE INSUMO. DIREITO A CRÉDITO.***
> *Apesar dos combustíveis estarem sujeitos a tributação concentrada (incidência monofásica), sendo eles tributados pelo fabricante ou importador, ao serem empregados no processo produtivo são reintroduzidos na cadeia fabril, passando a ostentarem a natureza de insumos para os fins dos incisos II, dos arts. 3º, das Leis nºs. 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, os quais concedem expressamente o direito ao crédito."*

Requer que as glosas sejam afastadas em relação a este item.

Glosa de bens e serviços enquadrados como insumos (aquisições para consumo próprio, frete sobre mercadorias adquiridas para revenda)

A Recorrente registrou como insumos, aquisições de bens utilizados na manutenção de máquinas, equipamentos e instalações próprias de suas atividades. A autoridade

Original

tributária teve entendimento diferente, realizando a glosa dos créditos correspondentes sob a motivação de que estes bens seriam para uso próprio, e não poderiam ser classificados como insumos, apesar de reconhecer no despacho decisório que estes itens compunham os custos operacionais necessários à atividade da empresa.

A Requerente reconhece que são itens que não entram fisicamente na composição final dos produtos. Argumenta que seguiu Tabela CFOP publicada no website da RFB que orienta a linha de registro de insumos no DACON, a qual admitiria o registro de bens de consumo.

Continua a sua argumentação alegando que os critérios utilizados pela autoridade tributária para conceituar insumos seguia a lógica de outros tributos não-cumulativos, mais especificamente o IPI e o ICMS, e que esta seria inaplicável ao PIS/COFINS. Acrescenta que de acordo com a legislação, deve-se adotar como insumo, todos os custos ou despesas necessários à atividade da empresa.

Argumenta que o conceito de insumo deve ser mais amplo de forma a seguir a jurisprudência do próprio CARF e judicial.

Ainda em relação a este item do despacho decisório, a Recorrente ataca a posição da autoridade tributária que glosou despesas de fretes sobre compras sob a alegação de que estes deveriam ter sido registrados no DACON, como parte do custo de aquisição de mercadorias que gerassem direito a crédito de COFINS, na medida em que considera que o direito creditório do frete decorre da natureza da mercadoria e de seu tratamento tributário em relação a este tema.

Assim, créditos decorrentes de fretes sobre mercadorias adquiridas como insumos devem ser registrados na mesma linha do DACON onde estas se registram, e créditos decorrentes de fretes operações que gerem créditos presumidos devem ser registrados junto com estes.

A Recorrente argumenta que em nenhum momento lesou o fisco, na medida em que não apurou créditos a maior do que os devidos. Também argui que o direito ao crédito sobre fretes existe de forma independente do tratamento creditício dado à mercadoria transportada, já que a operação de frete é tributada pela COFINS.

Requer que as glosas referentes a este item devam ser afastadas.

Glosa das operações de frete sobre vendas

A glosa foi em razão da autoridade tributária ter identificado registros na DACON de fretes sobre vendas, mas que na verdade referiam-se à transferência de animais vivos entre unidades diferentes da Requerente.

Alega que o frete faz parte do custo das operações, especialmente no que diz respeito ao custo de produção de suínos, e que o fato de terem sido registrados como frete sobre vendas, isto não afasta o direito creditório.

Requer que as glosas referentes a este item devam ser afastadas.

Glosa dos encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado

Sobre o item do Despacho Decisório relativo a depreciação de benfeitorias no Pátio da Associação Atlética, a Recorrente não apresentou qualquer argumentação.

Original

Neste ponto, a Recorrente opõe-se às posições das autoridades tributária e julgadora no sentido de glosar créditos decorrentes da depreciação de máquinas, equipamentos e prédios utilizados em suas atividades.

Alega que o direito a estes créditos decorre da previsão dos incisos VI e VII, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2003. Com relação às máquinas e aos equipamentos, esclarece que tratam-se de:

> "*a) Furadeiras e Serra tico-tico: São máquina utilizada na manutenção de outras máquinas e equipamentos, bem como instalações destinados a produção;*
> *b) Transformadores: Responsável pelo fornecimento de energia elétrica para as unidades de produção;*
> *c)Painéis de Controle e Instalação Elétrica: Os painéis de controle, controlam as máquinas da fábrica de ração, secadores de grãos, algumas funções das granjas de suínos, etc.;*
> *d)Instalação Elétrica: Trata-se da instalação elétrica nas granjas, armazéns de beneficiamento de cereais e fábrica de ração;*
> *e)Bomba Draga: Utilizada para abastecimento de água nas granjas de produção de suínos;*
> *f)Purificador de Água: Purificador instalado no armazém de beneficiamento de cereais para os funcionários beberem água."*

Argumenta que "*não há como admitir que estes bens não sejam utilizados na produção de bens destinados a venda*", mas admite que de fato não se relacionam diretamente com o produto final. Detalha os dados de registro relacionados aos quadros controladores citados acima e seus centros de custos, todos relacionados à Granja de Leitões e à Fábrica de Rações.

A outra questão sobre o mesmo item refere-se às despesas de depreciação de bens imóveis utilizados pela Recorrente em suas atividades. A autoridade tributária intimou a empresa a apresentar os documentos de aquisição dos bens imóveis que geraram este tipo de crédito, e constatou que eram imóveis que foram construídos pela Recorrente, e que as despesas de construção referiam-se a aquisições de materiais de construção realizadas antes de 30/04/2004.

Ocorre que a Lei nº 10.865/2004, em seu artigo 31, veda a utilização de despesas de depreciação como fatos geradores de créditos da COFINS para imóveis adquiridos antes de 01/05/2004.

Alega a Recorrente que as notas fiscais foram apresentadas de forma segregada, e que a autoridade tributária poderia ter tirado dúvidas durante o procedimento de fiscalização sobre a alocação precisa das despesas por obra e não o fez.

Entende que o objetivo da Lei seria de garantir o direito ao crédito de todos os custos e despesas que agregam o custo do produto final, e que a obra foi concluída ou ativada após 1º de maio de 2004.

Desta forma, requer que todo o crédito glosado sobre depreciações seja restabelecido.

Crédito presumido de atividades agroindustriais

A Recorrente insurge-se contra a posição da autoridade tributária de que créditos de COFINS presumidos não podem ser objeto nem de compensação de outros tributos, nem de

Original

ressarcimento, sendo apenas permitida a sua compensação da própria contribuição devida no mês.

Argumenta que o direito ao crédito está previsto no artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004, e que a Recorrente enquadra-se nos requisitos determinados pelo instrumento legal para se fazer direito ao crédito presumido, o que teria sido constatado pelo agente fiscalizados no decorrer do procedimento de fiscalização.

Ataca também que não cabe afastar a sua pretensão com base no §4º, do artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004, tendo em vista que mesmo créditos decorrentes de vendas sujeitas à alíquota zero, isenção, não incidência ou suspensão podem ser mantidos segundo o art.17, da Lei nº 11.033/04. Argui que a Lei nº11.033/2004 é posterior à Lei nº 10.925/2004, e que por isto deveria prevalecer sobre esta.

Por outro lado, afirma que o artigo 16, da Lei nº 11.116/2005 não faz distinção entre a origem dos créditos que podem ser ressarcidos na forma deste artigo, e que não haveria determinação legal que impeça o ressarcimento do crédito presumido do PIS e COFINS decorrentes de atividades agroindustriais., uma vez que o direito previsto no artigo 8º, da Lei nº 10.925/2008 seria uma faculdade que autorizaria o contribuinte a optar por compensar ou ser ressarcido pelo valor do crédito.

Cita ainda os artigos 2º e 3º do Decreto nº 2.138/97, que reforçaria esta afirmação.

Correção Monetária

A Recorrente requer que os créditos pretendidos sejam corrigidos desde a data de protocolo original da apresentação do pedido de ressarcimento.

Solicitação de Realização de Perícia e Diligência

A Recorrente requer que seja realizada perícia em atendimento ao inciso IV, do artigo 16, do Decreto nº 70.235/72, em razão de que tanto o despacho decisório, como o acórdão de primeira instância basearam-se em entendimentos próprios e subjetivos exarados pelas autoridades competentes.

Elenca os seguinte quesitos:

> *"1. Os bens e serviços utilizados como insumos, os quais foram objeto de glosa pela fiscalização, são essenciais para o processo produtivo? Em qual fase da produção cada um dos bens e serviço é empregado? Esses bens e serviços compõem o custo dos produtos vendidos?*
> *2. Os bens do ativo imobilizado que foram objeto de glosa pela fiscalização, são utilizados no processo produtivo? Em qual fase do processo? A depreciação desses bens compõem o custo dos produtos vendidos? Qual a data de aquisição de cada bem?*
> *3. Os fretes sobre compras glosados da linha 03 das fichas da DACON compõem o custo de aquisição dos insumos ou mercadorias?*
> *4. Qual é a finalidade dos fretes glosados da linha 07 das fichas da DACON? A quais operações esses fretes estão vinculados? Os fretes integram o custo dessas operações?"*

Indica perito.

Original

É este o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Luís Cabral, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

As glosas referentes às seguintes operações não foram contestadas pela Recorrente, nem na Manifestação de Inconformidade, nem neste Recurso Voluntário, de forma que as considero matérias não impugnadas nos termos do artigo 17, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972:

I. Despesas de aluguéis de imóveis pagos a pessoas físicas;

II. Despesas de depreciação de bens do ativo imobilizado estranhos à atividade da empresa – serviço de pavimentação asfáltica no pátio da Associação Atlética da Copercampos.

III. Glosa de créditos presumidos decorrentes de aquisição de bens para a revenda;

IV. Ajuste dos saldos de créditos em razão de glosas e ressarcimentos.

Passemos então ao julgamento das questões suscitadas.

1. Preliminar da Homologação Tácita de Ressarcimento.

Em suas peças recursais, a Requerente expõe o fato de que registrou seu pedido de ressarcimento através de PER/DCOMP, e que somente foi dada ciência do despacho decisório, reconhecendo parcialmente seu direito pretendido, mais de cinco anos depois.

Seus argumentos giram em torno do prazo para a homologação tácita do lançamento por homologação, previsto no § 4º, do artigo 150, da Lei nº 5.172/1966, o CTN, combinado com a hipótese de extinção do crédito tributário, prevista no inciso VII, do artigo 176, do mesmo dispositivo legal, conforme transcrevo a seguir:

> *"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*
> *§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*
> *§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*
> *§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*
> *§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha*

Original

pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."
(...)
Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
(...)
VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;
(...)"

Vemos que os artigos do CTN, utilizados pela Recorrente, tratam do lançamento, ato constitutivo do crédito tributário, ou seja, direito do Estado, diga-se de passagem, o qual implica no reconhecimento da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido e identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, claramente descrito no artigo 142 do CTN.

O lançamento tem como efeitos o reconhecimento da existência da obrigação tributária, e o de conferir exigibilidade ao crédito decorrente. Ou seja, reconhecer que a hipótese potencial legal converteu-se em situação objetiva e concreta na atividade econômica do contribuinte, transformando a potencialidade jurídica do Estado de exigir tributos de seus nacionais, em obrigação efetiva dos mesmos em pagá-los.

Neste caminho nos guia o eminente Sacha Calmon Navarro Coêlho, no seu livro Curso de Direito Tributário Brasileiro, 17ª edição, cujo trecho reproduzo a seguir:

"Primus – O de traduzir a lei e especificar a existência concreta de obrigação tributária entre o sujeito ativo e o passivo, bem como o seu conteúdo, de conformidade com a legislação existente ao tempo em que ocorreu o fato jurígeno. Ato jurídico administrativo de efeitos declaratórios: o conceito calha muito bem ao lançamento fiscal.

Secundus – O de conferir exigibilidade – quando a sua prática se faz necessária – ao crédito tributário, acrescentando densidade ao direito subjetivo da Fazenda Pública. Sabe-se que a ação de execução (processo de execução do direito, e não de cognição), para ser aforada, requisita direito líquido, certo e exigível. O lançamento tem esta virtude, na medida em que certifica e torna líquido o quantum debeatur da obrigação tributária (certidões de dívida ativa)."

O reconhecimento da ocorrência dos fatos geradores de todos os contribuintes, à medida em que os mesmos se concretizam, dada à grande diversidade de situações fáticas que enquadram-se nas diversas hipóteses legais, assim como a grande quantidade de contribuintes, sujeitos passivos da obrigação tributária dos diversos tributos existentes, torna simplesmente impossível que a autoridade tributária constitua de ofício todos os créditos tributários que surgem nas relações comerciais e de propriedade.

Neste sentido, a Lei dá a solução de antecipação dos atos constitutivos do lançamento pelo sujeito passivo, o qual identifica os requisitos listados no artigo 142, do CTN, e antecipa o pagamento do crédito calculado, sem a interferência direta da autoridade tributária. Pagamento este sujeito à condição resolutória posterior pela homologação expressa ou tácita, por decurso do prazo legal. Tanto é assim, que o §2º, do artigo 150, acima reproduzido, deixa bem claro que "*não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito*".

No caso das contribuições PIS/COFINS o lançamento é realizado segundo a dinâmica do regime não cumulativo, onde o cálculo do tributo devido (débitos do contribuinte) e, consequentemente, sujeito a pagamento, inclui o reconhecimento de créditos acumulados, na

Original

forma da Lei, decorrentes de operações de aquisição de insumos para a produção de bens ou para a prestação de serviços, objetos da atividade do contribuinte; da aquisição de mercadorias para revenda; e outros dispêndios necessários à obtenção das receitas que sirvam de base de cálculo das contribuições, ou presumidos por determinação legal.

Os valores dos créditos acumulados em cada período de apuração, numa base mensal, podem ser descontados do valor dos débitos calculados sobre a base das receitas auferidas pelo contribuinte, reduzindo assim o montante que deverá ser pago. Os créditos não utilizados em cada período de apuração podem ser utilizados em períodos subsequentes, § 4º, do art. 3º, das Leis nº 10.833/2003 e 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

Esta dinâmica, como já discutimos acima, ocorre conforme o lançamento por homologação, e faz parte da apuração da contribuição devida (crédito tributário) e sujeita ao pagamento pelo contribuinte, considerando-se homologada tacitamente decorrido o prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Os créditos de PIS/COFINS constituem, portanto, direito do contribuinte, dada a natureza não cumulativa destas contribuições, e precisam ser necessariamente compensados ou ressarcidos. Em algumas situações, este crédito pode ser utilizado na compensação de outros tributos ou contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, ou ainda ser ressarcido em espécie, como no caso previsto no artigo 6º, da Lei nº 10.833/2003:

> *"Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*
> *I - exportação de mercadorias para o exterior;*
> *II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas*
> *III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.*
> *§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:*
> *I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;*
> *II -* ***compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria****.*
> *§ 2º* ***A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.***
> *§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.*
> *§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação."*

Neste ponto, precisamos constatar que os artigos do CTN, citados na peça impugnatória, assim como seus prazos, referem-se aos atos de constituição do direito da Fazenda Nacional, e não da constituição do direito ao crédito de contribuições não cumulativas pelo contribuinte, este constituindo-se pelo devido registro contábil, das operações reconhecidas na legislação como geradoras destes créditos, e os meios de prova adequados.

Quando o contribuinte utiliza estes créditos para compensar seus próprios débitos de contribuições, ou outros tributos, o processo permanece ainda dentro da dinâmica do

Original

lançamento por homologação, constituindo a compensação como forma de extinção do crédito tributário para o tributo que foi compensado, ação tomada antecipadamente pelo contribuinte e, novamente, submetida a já citada condição resolutória de posterior homologação expressa ou tácita.

Neste sentido, o disposto no § 5º, do artigo 74, Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, enquadra-se ainda no lançamento por homologação, e não na constituição do direito creditório do contribuinte, ainda que o prazo de homologação nele citado o aproveite, no caso de inação da Fazenda Pública, tanto em relação ao seu direito creditório, quanto à sua obrigação tributária, notadamente de naturezas distintas.

> *"Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.*
> *(...)*
> *§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pela sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação*
> *§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.*
> *(...)"*

Vemos, inclusive, que o disposto no § 6º, acima, trata a compensação como confissão de dívida, logo, o prazo de cinco anos pretendido, reforçando o exposto anteriormente, trata-se de dispositivo legal referente exclusivamente ao crédito tributário.

Já o ressarcimento é situação completamente oposta, onde o contribuinte, tendo suportado o encargo cobrado no elo precedente de sua cadeia de atividade econômica, num regime não cumulativo, encontra-se incapaz de compensar o crédito assim auferido dentro do processo de não cumulatividade da contribuição em questão, no caso geral quando as vendas estão sob regime suspensivo, de alíquota zero ou de não incidência.

Isto está bem claro, como norma geral, nos §§ 2º e 3º, do art. 6º, das Lei nº 10.833/2003 e § 2º, do art. 5º, da Lei nº 10.637/2002, e também no art. 16, da Lei nº 11.116, 18 de maio de 2005, combinado com o art. 17, da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, reproduzidos abaixo:

> *"Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário* ***em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004,*** *poderá ser objeto de:*
> *I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou*
> *II -* ***pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria****.*
> *Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei." Lei nº11.116/2005*

Original

> *"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." Lei nº 11.033/2004*

Chamo a atenção de que não há prazo previsto em Lei para a análise e pagamento do pedido de ressarcimento de créditos de PIS/COFINS, diferente do prazo para homologação tácita de compensações previsto no artigo 74, da Lei nº 9.430/1996, reproduzido acima.

Sem razão a Recorrente.

2. Preliminar do Ônus da Prova.

O ônus da prova é matéria tratada no artigo 333, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, o Código de Processo Civil (CPC), revogada pelo novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, o qual em seu artigo 373, reproduz inteiramente os incisos I e II, da Lei revogada.

> *"Art. 333. O ônus da prova incumbe:*
> *I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*
> *II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*
> *Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:*
> *I - recair sobre direito indisponível da parte;*
> *II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito."*

A questão fundamental para se determinar o ônus da prova é a autoria da proposição da ação. É comum a afirmação de que à parte que acusa cabe a incumbência de provar suas alegações.

De fato, é o que ocorre no lançamento tributário, quando a autoridade tributária, quer por notificação de lançamento, quer por auto de infração, figura como autor da pretensão de direito e, portanto, precisa incumbir-se do ônus probatório. O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, é bem claro neste sentido, na media em que expressa este conceito no seu artigo 9º, como podemos ver reproduzido a seguir:

> *"Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito."*

O mesmo encontramos no Decreto nº 7.574, de 29 de dezembro de 2011, que regula a determinação e exigência de créditos tributários da União, nos seus artigos 25 e 26.

> *"Art. 25. Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 9º , com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).*
> *Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º , § 1º)*

Original

Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º , § 2º)"

Vemos ainda que a escrituração regular faz prova a favor do sujeito passivo, desde que os fatos nela registrados sejam comprovados por documentos hábeis, conforme o *caput* do artigo 26, acima, e novamente a responsabilidade de provar cabe ao autor da ação, conforme previsto no seu parágrafo único, neste caso a autoridade fiscal, quando assim se configurar.

A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata do Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e é de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, reproduz o mesmo conceito, como podemos notar pela reprodução dos seus artigos 36 e 37, a seguir:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.
Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

No entanto, no caso em questão não se trata de fato constitutivo do direito da Fazenda Pública, mas sim da Recorrente, que pleiteia o ressarcimento de créditos de PIS/COFINS aos quais teria direito, neste caso, ela própria figurando como autora e, portanto, suportando o ônus da prova.

É necessário também ressaltar que, no que diz respeito a prova a favor do contribuinte em razão da manutenção de contabilidade regular, seus registros precisam estar de acordo com os documentos fiscais comprobatórios, o que vale dizer que cabe a autoridade tributária verificar se os registros escriturais refletem adequadamente notas fiscais e outros documentos ficais, especialmente em relação aos seus montantes, aspectos formais e natureza das operações a que se refiram.

Por fim, caberia à autoridade tributária suprir apenas registrados em documentos existentes na própria Administração Tributária da União, quando assim declarados pela autora.

Por tudo o que está exposto, e mesmo levando em conta o princípio da verdade material, não cabe nem à autoridade preparadora, nem tão pouco à autoridade julgadora, suprir deficiências do autor em provar o seu direito, assim como rever de ofício lançamentos contábeis ou o cumprimento de obrigações assessórias no sentido de classificar adequadamente operações comerciais e seu enquadramento nos conceitos de créditos referentes ao regime não cumulativo de PIS/COFINS.

Sem razão a Recorrente.

3. Registro de aquisição de bens para uso próprio como insumos.

Refere-se a itens que são relacionados a aquisições que foram identificadas pela autoridade tributária como para uso próprio e despesas com a depreciação de máquinas e equipamentos não relacionados à produção, e cujos créditos foram glosados no despacho decisório por não se enquadrarem no conceito de insumo.

Passo então a analisar o conceito de insumo com base no definido por Acórdão do STJ sobre a apreciação do REsp 1.221.170/PR, assim como o previsto na Nota SEI

Original

Nº63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, os quais adoto como razão de decidir.

Os itens identificados como "para uso próprio" pela autoridade administrativa são referentes a despesas com manutenção de máquinas e equipamentos envolvidos com a produção da Recorrente, segundo trecho do Despacho Decisório que reproduzo a seguir:

> *"Por fim, constatamos que o contribuinte inseriu, na memória de cálculo, várias aquisições para uso ou consumo próprio. Ora, na linha 02 do DACON somente é permitido o lançamento de compra de bens utilizados como insumos. Se o bem for para uso próprio (por exemplo, manutenção de máquinas e equipamentos) não há que se falar em sua utilização na produção ou fabricação do produto, pois não preenchem os requisitos legais já expostos. São, normalmente, despesas operacionais que, sem dúvida, são necessárias às atividades do contribuinte, mas que não podem ser utilizadas para gerar crédito de PIS e COFINS. Além disso, a própria interessada confirmou na memória de cálculo que esses bens são relativos a manutenção de máquinas e equipamentos ou custos de produção, ou seja, não têm relação com o produto final."*

A Decisão da DRJ não acatou as alegações da Recorrente tendo em vista que a mesma exerce outras atividades além da fabricação de produtos, e que deveria ter identificado a que máquinas e equipamentos referem-se as despesas de manutenção, de forma a não confundir os gastos com equipamentos não utilizados na produção com insumos.

No seu Recurso Voluntário, a Recorrente apenas repete as alegações contidas na sua Manifestação de Inconformidade sem nada mais acrescentar.

Ocorre que em razão dos critérios apontados pelo REsp 1.221.170/PR, e também pela declaração de ilegalidade das IN RFB nº 247/2002 e 404/2004, as quais determinavam que a condição de insumo referia-se a quaisquer 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"*, o conceito de insumo passou a ser mais amplo, envolvendo os testes de essencialidade e de relevância do bem ou serviço relacionado ao processo produtivo do contribuinte.

Reproduzo parte do voto original do Ministro Mauro Campbel, que trata dos conceitos de essencialidade e relevância, e que é muito esclarecedor em relação ao caso em questão:

> *"3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).*
> *Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param.* ***Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.***
> *Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante."*

Original

Vemos que a manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na produção é expressamente considerada como essencial ao processo produtivo.

Este entendimento é reproduzido e detalhado no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, onde lemos:

> *17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.*
> *18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização ("água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI"), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade ("veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões").*
>
> (...)
>
> *20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.*

Desta forma, apesar do conceito ter sido ampliado bastante, não foi afastada a necessidade de relação com o processo produtivo e, portanto, máquinas e equipamentos utilizados em outras atividades como a revenda de bens ou referentes à área administrativa não podem ser considerados como relacionados ao processo produtivo e, consequentemente, as despesas com sua manutenção são afastadas do conceito de essencialidade.

Daí resulta o fato em litígio, pois a autoridade tributária não conseguiu relacionar as máquinas e equipamentos, cujos gastos de manutenção de equipamentos gerariam direito ao crédito, ao processo produtivo e a Requerente, e esta não esclareceu este vínculo, tendo o assunto sido adequadamente abordado pela decisão de piso.

Sem razão à Recorrente.

4. Crédito decorrente da aquisição de bens e serviços para insumos submetidas a tributação monofásica e transferências de produtos entre unidades da Recorrente, classificadas como aquisição de insumos e fretes sobre vendas.

Neste ponto a Recorrente reconhece que alguns bens transferidos entre unidades da própria Cooperativa foram registrados como aquisição de insumos, alega que estes bens são sujeitos à tributação monofásica, e que os mesmos gerariam créditos de PIS/COFINS quando utilizados como insumos, mas não quando forem bens para revenda.

E que, assim sendo, não tendo no momento da aquisição destes itens a definição da destinação final dos mesmos para revenda ou como insumos, a Requerente informa que deixa

Original

para reconhecer os créditos respectivos no momento da tomada da decisão de uso, posto que os produtos em questão, combustíveis e medicamentos veterinários, tanto são adquiridos para a revenda, tanto como insumos na sua produção.

Ocorre que os produtos sujeitos à tributação monofásica não podem gerar créditos de forma alguma, visto que este tipo de tributação é incompatível com o regime de tributação não cumulativo. Esta posição é reproduzida na Solução de Consulta COSIT nº 218, de 06 de agosto de 2014, onde se lê:

> *"21 Nesse sentido, pelo exposto até aqui, deve-se reiterar que o fato de uma pessoa jurídica revendedora estar inserida em uma cadeia cuja incidência das contribuições em apreço se dá sob a forma monofásica não inviabiliza, per si, a apuração de créditos a serem descontados dessas contribuições,* ***com exceção daquele decorrente da aquisição de bens monofásicos****. Estando a pessoa jurídica vinculada a não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em tese, é possível o desconto de alguns créditos.*
> *22 Contudo, em vista do caráter geral com que são colocados os questionamentos da consulente, é prudente alertar que as hipóteses ensejadoras de créditos são aquelas taxativamente elencadas nos incisos dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, sendo cabível a apuração de crédito tão somente na medida em que as hipóteses discriminadas forem aplicáveis à atividade praticada pela consulente e dentro dos próprios limites estabelecidos pela legislação regente."*

Notem que a sentença em negrito do item 21 desta Solução de Consulta é explícita em excluir os créditos decorrentes da aquisição de produtos monofásicos para a apuração de créditos das pessoas jurídicas submetidas ao regime não cumulativo. Esta consulta decorre de dúvida do consulente sobre a possibilidade de utilização de créditos não decorrentes de produtos monofásicos na apuração de débitos decorrentes de sua atividade que é a de varejista de combustíveis.

Também encontramos este entendimento em decisões do Superior Tribunal de Justiça conforme podemos verificar em trecho do voto da eminente Ministra Assusete Magalhães no AIREsp nº1.895.032/PE:

> *"TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. PIS/COFINS. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. DECISÃO AGRAVADA EM CONFORMIDADE COM A JURISPRUDÊNCIA DA TURMA.*
> ***1. O Superior Tribunal de Justiça possui firme entendimento de que as receitas provenientes das atividades de venda e revenda sujeitas ao pagamento das contribuições do PIS/PASEP e da COFINS em regime especial de tributação monofásica não permitem o creditamento pelo revendedor das referidas contribuições incidentes sobre as receitas do vendedor por estarem fora do regime de incidência não cumulativo.***
> *2. Agravo interno a que se nega provimento"*
> *(STJ, AgInt no REsp 1.743.909/RJ, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 22/10/2019).*

> *"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. ART. 17 DA LEI 11.033/2004. REGIME MONOFÁSICO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.*
> *1. O Tribunal a quo, ao analisar a controvérsia, consignou: 'Posteriormente, a Segunda Turma, ao julgar o REsp 1.267.003/RS, decidiu rever sua orientação quanto ao segundo fundamento, passando a entender que o art. 17 da Lei 11.033/04 não teria aplicação exclusiva ao Regime Tributário para o Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTO.* ***Nesse mesmo precedente, compreendeu-se, também,***

Original

não ser possível o aproveitamento de créditos pela incompatibilidade de regimes – a tributação monofásica, com alíquota concentrada na atividade de venda, não permite o creditamento pelo revendedor das referidas contribuições incidentes sobre as receitas do vendedor por estarem fora do Regime de Incidência Não-Cumulativo *- e pela especialidade de normas, haja vista que a inserção em Regime Especial de Tributação Monofásica afasta a aplicação da regra gral do art. 17 da Lei 11.033/2004 e do art. 16 da Lei 11.116/2005, e por especialidade, chama a incidência do art.3°, I, 'b' da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que vedam o creditamento. (...) Feitas essas considerações, filio-me ao entendimento de que a técnica do creditamento é incompatível com a incidência monofásica do tributo porque não há cumulatividade. Inaplicável, portanto, à impetrante, por incompatibilidade de regimes e por especialidade de suas normas, o disposto nos artigos 17, da Lei 11.033/2004, e 16, da Lei 11.116/2005, cujo âmbito de incidência se restringe ao regime não-cumulativo.'*
2. O entendimento alhures encontra-se pacificado na jurisprudência da Segunda Turma do STJ, segundo o qual o regime de tributação monofásica é incompatível com o direito ao creditamento das contribuições ao PIS e à COFINS.
3. Recurso Especial não provido"
(STJ, REsp 1.806.338/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 11/10/2019).

"AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3. TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS. CREDITAMENTO. ART. 17 DA LEI 11.033/2004, C/C ART. 16, DA LEI N. 11.116/2005. REVENDA DE AUTOPEÇAS. REGIME DE INCIDÊNCIA MONOFÁSICA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS. REGIME ESPECIAL EM RELAÇÃO AO REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.
1. Consoante os precedentes desta Segunda Turma de Direito Tributário do Superior Tribunal de Justiça, ***as receitas provenientes das atividades de venda e revenda sujeitas ao pagamento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS em Regime Especial de Tributação Monofásica não permitem o creditamento pelo revendedor das referidas contribuições incidentes sobre as receitas do vendedor por estarem fora do Regime de Incidência Não-Cumulativo****, a teor dos artigos 2º, §1º, e incisos; e 3º, I, 'b' da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003. Desse modo, não se lhes aplicam, por incompatibilidade de regimes e por especialidade de suas normas, o disposto nos artigos 17, da Lei n. 11.033/2004, e 16, da Lei n. 11.116/2005, cujo âmbito de incidência se restringe ao Regime Não-Cumulativo, salvo determinação legal expressa. Precedentes: REsp. Nº 1.267.003 - RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 17.09.2013; AgRg no REsp. Nº 1.239.794 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 17.09.2013.*
2. Indiferentes se tornam as alterações efetuadas no art. 8º VII 'a' da Lei n.º 10.637/2002 e art. 10, VII 'a' da Lei n.º 10.833/2003 pelo art. 42, III, 'c' e 'd', da Lei n. 11.727/2008, e pelo art. 21, da Lei n. 10.865/2004 no art. 1º, §3º, IV, da Lei n. 10.833/2003 e pelo art. 37 da Lei n. 10.865/2004 no art. 1º, §3º, IV, da Lei n. 10.637/2002, pois a incompatibilidade é dos próprios regimes de tributação.
3. Incompatibilidade que se restringe às mercadorias e produtos sujeitos à tributação monofásica, não alcançando as atividades empresariais como um todo.
4. A vedação ao referido creditamento estava originalmente no art. 3º, I, da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, em suas redações originais. Depois, com o advento da Lei n. 10.865/2004, a vedação migrou para o art. 3º, I, 'a' e 'b', da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003. Posteriormente, sobreveio a Lei n. 11.787/2008 que reforçou a vedação com a alteração do art. 3º, I, 'b', da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003.

Original

> *Tivesse havido derrogação da vedação pelo art. 17, da Lei n. 11.033/2004, esta não sobreviveria ao regramento realizado pela lei posterior que reafirmou a vedação (Lei n. 11.787/2008) e que não foi declarada inconstitucional.*
> *5. Agravo regimental não provido"*
> *(STJ, AgInt no REsp 1.772.957/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 14/05/2019).*
>
> *"TRIBUTÁRIO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. REPORTO. REGIME ESPECIAL NÃO CUMULATIVO. ACÓRDÃO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE.*
> *I - Muito embora o Superior Tribunal de Justiça possua jurisprudência no sentido de que o aproveitamento de créditos relativos ao PIS e a COFINS, conforme disposição do art. 17 da Lei n. 11.033/2004, não é de exclusividade dos contribuintes beneficiários do Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária (REPORTO),* ***verifica-se, a despeito de tal entendimento, que as receitas sujeitas ao pagamento de PIS e COFINS, em regime especial de tributação monofásica, não permitem o creditamento pelo revendedor das referidas contribuições incidentes sobre as receitas do vendedor por estarem fora do regime de incidência não cumulativo****. Neste sentido: DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), SEGUNDA TURMA, julgado em 10/5/2016, DJe de 17/5/2016; REsp 1440298/RS, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/10/2014, DJe 23/10/2014.*
> *II - Agravo interno improvido"*
> *(STJ, AgInt no AREsp 1.218.476/MA, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, DJe de 28/05/2018)*

O regime de tributação monofásico está previsto no § 4º, do Artigo 149, da Constituição Federal de 1988, artigo que trata das contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, onde se estabelece que "*a lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez".*

Fábio Rodrigues de Oliveira, em seu PIS E COFINS na Prática, 3ª Edição, assim define o regime de tributação monofásica:

> *A incidência monofásica, também conhecida por tributação diferenciada ou concentrada abrange um grupo de tributos que estão sujeitos à aplicação de alíquotas específicas, superiores às básicas de 0,65% e 3% (regime cumulativo) e 1,65% e 7,6% (regime não-cumulativo).*
> *(...)*
> *Basicamente, fabricantes e importadores aplicam sobre as receitas auferidas na venda de tais produtos alíquotas maiores às usuais, enquanto os demais contribuintes da cadeia de comercialização (atacadistas e varejistas) tributam as receitas auferidas nas vendas dos mesmos produtos com alíquota zero. O ônus do tributo, portanto, fica concentrado no fabricante ou importador, motivo pelo qual a sistemática é conhecida por "incidência monofásica".*

O conceito não deve se confundir com o da não cumulatividade, na medida em que só há de se falar em cumulatividade, ou em não cumulatividade, nos regimes de tributação plurifásico, onde os tributos incidem diversas vezes na cadeia produtiva ou comercial, podendo-se descontar o montante pago na operação antecedente (não-cumulativo), ou não (cumulativo).

Não devemos confundir também a monofasia com a substituição tributária, pois aquela não pretende reproduzir a base de cálculo do último membro da cadeia de circulação de bens a que se aplica, sendo apenas o caso de uma única incidência.

Original

A técnica aplicada pela legislação para a implementação de um regime de tributação monofásico foi a de impor uma alíquota superior à alíquota normal a um determinado sujeito passivo na cadeia de circulação de bens ou de produção, aplicando alíquota zero aos demais participantes a jusante.

Alternativamente, vemos nos regimes a que são submetidos o biodiesel, a nafta petroquímica e o querosene de aviação a determinação de incidência única, conforme as Leis que regulam a cobrança de PIS/COFINS sobre estes produtos.

Interessante destacar que as alíneas a e b, do inciso I, do caput, dos artigos 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, de redação idêntica, e reproduzido abaixo, combinadas com o § 2º, deste mesmo artigo, delimitam o alcance da utilização dos créditos de PIS/COFINS, sendo que o inciso I, e alíneas, impedem expressamente o creditamento dos bens sujeitos ao regime monofásico nas aquisições para a revenda.

> *"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:*
> *a) no inciso III do § 3o do art. 1o desta Lei;*
> *b) nos §§ 1o e 1o-A do art. 2o desta Lei*
> *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;*
> *(...)*
> *§ 2o Não dará direito a crédito o valor*
> *I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e*
> *II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição."*

Chamo a atenção para o § 2º, onde a vedação a gerar créditos é ainda mais ampla do que a encontrada no inciso I, do caput do artigo 3º, especialmente no seu inciso II, que afasta a formação de crédito sobre aquisições de quaisquer bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

A exposição de motivos da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, é clara ao excluir a monofasia da não-cumulatividade e, consequentemente, impedir o aproveitamento de créditos decorrentes do regime monofásico, o que é mais do que coerente com a natureza deste regime.

> *"11. Sem prejuízo de convivência harmoniosa com a incidência não-cumulativa da COFINS, **foram excluídas do modelo**, em vistas de suas especificidades, as cooperativas, as empresas optantes pelo SIMPLES, as instituições financeiras, as pessoas jurídicas de que trata a Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983, as tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, os órgãos públicos, as autarquias e fundações públic33as federais, estaduais e municipais, as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, as pessoas jurídicas imunes a impostos, **as receitas tributadas em regime monofásico ou de substituição tributária**, as referidas no art. 5o da Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998, as decorrentes da prestação de serviços de*

Original

telecomunicações e de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens."

O mesmo encontramos na exposição de motivos referentes à conversão em Lei, da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, Lei nº 10.637/2002:

"*8. Sem prejuízo de convivência harmoniosa com a incidência não cumulativa do PIS/Pasep,* ***foram excluídos do modelo****, em vista de suas especificidades, as cooperativas, as empresas optantes pelo Simples ou pelo regime de tributação do lucro presumido, as instituições financeiras e* ***os contribuintes tributados em regime monofásico*** *ou de substituição tributária."*

Desta forma, a metodologia do regime de não cumulatividade não se confunde com a admissão de créditos decorrentes de regime de tributação diverso e propositalmente separado em razão de especificidades dos setores submetidos à monofasia identificados pelo legislador. Seria uma deturpação da metodologia da não cumulatividade admitir créditos que lhe são estranhos com consequências no valor do tributo devido em cada etapa do ciclo econômico.

A sentença presente no inciso II, do § 2º do artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, "*não sujeitos ao pagamento da contribuição*", deve ser lida como se referindo ao regime previsto nestas duas Leis, não devendo se confundir com a contribuição paga sob outro regime, sob pena de desvirtuar a arquitetura da incidência tributária pretendida e a própria lógica do sistema.

No entanto, o inciso II, do caput do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, permite que a aquisição de combustíveis e lubrificantes, produtos sujeitos à monofasia, para servirem de insumos na produção de outros bens sejam computados como créditos para a apuração do valor devido destas contribuições.

Ocorre que a lógica dos tributos não cumulativos decorre da possibilidade do contribuinte creditar-se pelos valores pagos ao segmento precedente à título destes tributos na apuração de seus próprios débitos. Vemos que na dinâmica do ICMS e do IPI, o contribuinte faz jus, como regra, ao montante do tributo pago nas suas aquisições e esta é a confirmação de que o crédito no regime não cumulativo decorre dos montantes cuja a carga tenha sido suportada pelo contribuinte que pretende direito ao respectivo crédito, como regra.

No caso do ICMS e IPI, o valor do imposto na transação é suportado pelo comprador, que reconhece seu montante pelo valor destacado na nota fiscal, cabendo ao vendedor a apuração do valor a ser efetivamente recolhido em razão dos créditos que ele próprio acumulou de forma prévia nas suas aquisições, ou seja, nas operações em que ele suportou a carga do tributo cobrado naquela operação.

Já no regime monofásico a carga tributária é suportada pelo vendedor exclusivamente, e a sua capacidade de repasse aos preços depende de aspectos econômicos de mercado, podendo ou não ser repassadas ao preço praticado nas suas vendas, dependendo da elasticidade preço/demanda e fatores concorrenciais.

A dinâmica do PIS/COFINS difere um pouco da metodologia dos ICMS e IPI, em razão destes impostos incidirem sobre atividades específicas de industrialização e circulação de bens e serviços, enquanto a PIS/COFINS incide sobre uma base muito mais ampla, o que implica também numa base mais ampla em relação aos seus créditos, no entanto, a lógica mantém-se pois os créditos referentes a pagamentos não suportados pelo contribuinte somente podem ser considerados como exceção à regra, ou como regimes especiais.

Original

Como no regime monofásico a carga tributária é suportada por apenas uma determinada parte da cadeia de negócios de determinados produtos, não cabe falar de créditos a serem utilizados decorrentes de regime monofásico por contribuinte que adquira estes bens, a não ser pela exceção à regra, que neste caso está expressamente citada no inciso II, do caput do artigo 3º, citado acima.

Notem que a outra exceção neste mesmo inciso (II, caput do art. 3º) refere-se a pagamentos por conta e ordem de encomendantes e do valor do ICMS, que podem ser excluídos da base de cálculo da PIS/COFINS por industriais e importadores de veículos de transporte, em razão do artigo 2º, da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, de natureza diversa dos insumos para a fabricação de bens, e por isto excluídos da possibilidade de serem considerados como créditos.

Esta exceção foi expressamente abordada no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, onde também encontramos a vedação de que despesas com combustíveis gerem créditos quando aplicadas em atividades diversas da produção de bens ou da prestação de serviços.

> *"139. Daí, considerando que combustíveis e lubrificantes são consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos de qualquer espécie, e, em regra, não se agregam ao bem ou serviço em processamento, conclui-se que somente podem ser considerados insumos do processo produtivo quando consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.*
>
> *(...)*
>
> *142. Sem embargo, permanece válida a vedação à apuração de crédito em relação a combustíveis consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço."*

Por fim, cabe analisarmos o artigo 17, da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, que se alega permitir a acumulação de créditos não sujeitos ao pagamento da contribuição.

> *"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."*

Não posso concordar com esta argumentação, pois considero que o disposto neste artigo refere-se a contribuintes que vendam bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, sem fazer qualquer juízo ao regime de tributação das aquisições necessárias à consecução futura destas vendas ou prestação de serviços, as quais se pressupõe serem aquelas capazes de gerarem créditos e, portanto, sem interferir com o conteúdo do artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Sendo assim, os bens adquiridos que sejam submetidos ao regime monofásico não geram créditos nem quando destinados a revenda, nem quando utilizados como insumos para a produção de outros bens ou serviços.

No caso concreto, a Requerente informa em seu Recurso Voluntário que um dos itens utilizados como insumo é querosene, que não está sujeito ao regime de monofasia, visto que a alíquota zero, referente aos derivados de petróleo, ou a incidência de forma unificada nos importadores e produtores, abrangem apenas a gasolina, exceto de aviação, diesel e GLP (artigo 42, da MP 2.158-35/2001), nafta petroquímica (Lei º 10.925/2004) e querosene de aviação (art.

Original

2º, da Lei nº 10.560/2002), já os outros itens são produtos farmacêuticos sujeitos ao regime monofásico, em razão da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000.

Desta forma, o querosene, que não o de aviação, não estaria sujeito à monofasia, mas ainda que fosse o caso, seria passível de gerar créditos quando utilizado como insumo na produção, ou na prestação de serviços, nos termos do inciso II, do caput do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2003 e no mesmo inciso e artigo da Lei nº10.637/2002.

Outra questão levantada pela Recorrente foi de que alguns fretes foram necessários à movimentação de suínos entre unidades da própria Cooperativa, dentro da metodologia de criação integrada, o que implicaria em se classificar este frete como serviços adquiridos como insumos da produção.

Neste caso, o frete é de fato necessário à produção, conforme podemos depreender, por analogia do seguinte trecho do Parecer COSIT supra citado:

> *"144. Diante do exposto, exemplificativamente, permitem a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos combustíveis consumidos em: a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial;* ***b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica;*** *c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte, etc. Já em relação a "gastos com veículos" que não permitem a apuração de tais créditos, citam-se, exemplificativamente, gastos com veículos utilizados: a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes; etc."*

Apesar do frete necessário à movimentação de produtos em elaboração, entre as diversas unidades do contribuinte, não estar expressamente previsto neste item, que trata da geração de créditos em razão dos gastos com combustíveis, a situação descrita é a mesma, logo, se é possível considerar a geração de créditos em relação aos gastos com transporte como sendo insumos nestas operações, tanto faz que a mesma seja por meios próprios, como através de terceiros pela contratação de frete, desde que a movimentação dos produtos em elaboração, entre diferentes unidades do contribuinte, seja parte do processo de produção que atenda aos requisitos de essencialidade ou relevância. Entendo ser exatamente este o caso de uma cooperativa que trabalha em sistema de criação integrada com seus cooperados.

No entanto, o motivo da glosa não foi este, mas sim o registro no DACON da aquisição de bens para insumos, ou como fretes nas operações de vendas, quando na verdade tratava-se de uma operação de transferência entre unidades diferentes da Requerente, fato este que não foi contestado, e nem ensejou retificações no DACON, tendo em vista que não há nos autos qualquer documento, ou alegação de que isto tenha sido realizado.

Em razão do que já foi exposto acima, no que diz respeito ao ônus da prova, entendo que cabe a Recorrente retificar as suas informações contábeis e extra contábeis no sentido de fazer prova do direito requerido, não sendo admitido exigir isto da autoridade tributária.

Desta forma, considero sem razão à Recorrente.

5. Glosa dos encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado

Original

Os ativos em questão são os abaixo relacionados, conforme reproduzimos do texto do Recurso Voluntário:

> *"a) Furadeiras e Serra tico-tico: São máquina utilizada na manutenção de outras máquinas e equipamentos, bem como instalações destinados a produção;*
> *b) Transformadores: Responsável pelo fornecimento de energia elétrica para as unidades de produção;*
> *c)Painéis de Controle e Instalação Elétrica: Os painéis de controle, controlam as máquinas da fábrica de ração, secadores de grãos, algumas funções das granjas de suínos, etc.;*
> *d) Instalação Elétrica: Trata-se da instalação elétrica nas granjas, armazéns de beneficiamento de cereais e fábrica de ração;*
> *e)Bomba Draga: Utilizada para abastecimento de água nas granjas de produção de suínos;*
> *f)Purificador de Água: Purificador instalado no armazém de beneficiamento de cereais para os funcionários beberem água."*

Também levanta-se a questão a respeito de instalações elétricas não detalhadas.

A possibilidade de utilização de créditos decorrentes das despesas de depreciação de bens do ativo imobilizado decorre da previsão no artigo 3º, da Lei nº 10.833/2003, conforme podemos constatar a seguir:

> *"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;*
> *(...)*
> *§ 1o Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2o desta Lei sobre o valor:*
> *(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*
> *(...)*
> *III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;*
> *(...)*
> *§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1o deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2o desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal."*

O Acórdão da DRJ reproduz trecho da Solução de Divergência COSIT nº 7 de 2016, onde se reforça que os ativos que podem gerar créditos decorrentes de sua depreciação são apenas aqueles que "*são utilizados nas atividades finalísticas da pessoa jurídica e participam direta, específica e inafastavelmente do processo de produção de bens e da prestação de serviços".*

De fato, apenas reforça o inciso VI, do caput do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2003, conforme exposto acima. Assim, os bens que podem gerar créditos precisam estar diretamente relacionados à produção de bens ou à prestação de serviços.

Original

Desta forma, tendo em vista a descrição exposta pela própria Recorrente, conforme reprodução acima, de pronto descarto que ferramentas de uso geral, como furadeiras e serras tico-tico, assim como a Bomba Draga e Purificador de Água, possam estar diretamente empregadas no processo produtivo da Recorrente, ainda que eventualmente tenham alguma utilidade neste. No caso das instalações elétricas, a Requerente não trás aos autos do processo maiores informações que possam vincula-las exclusivamente ao seu processo produtivo.

No entanto, os painéis de controle e motor relacionados a descarga de silo utilizados na granja de leitões, além de um painel de comando RDB utilizado na fábrica de rações, conforme consta no Recurso Voluntário, são itens que independem de maiores esclarecimentos para relacioná-los ao processo produtivo de uma granja de suínos e fábrica de rações.

Neste sentido, dou razão parcial à Recorrente, a fim de determinar a reversão da glosa em relação apenas aos painéis de controle e comando, relacionados à granja e à fábrica de rações, mantendo a glosa em relação aos demais itens.

6. Crédito decorrente de encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado - Edifícios.

Neste ponto a lide gira em torno das restrições previstas no artigo 31, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, conforme reproduzo a seguir:

> *"Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subseqüente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nº s 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.*
>
> *§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nº s 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.*
>
> *(...)"*

Ocorre que os valores de créditos pretendidos referem-se a imóveis que foram construídos no período anterior a 30 de abril de 2004, conforme previsão do *caput*, porém incorporados após 1º de maio de 2004 ao patrimônio da Recorrente.

Os créditos em litígio referem-se a despesas com a depreciação destes imóveis e estas somente são possíveis de serem reconhecidas em relação a bens concluídos e prontos para uso, assim como encontramos no item 55, do Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, CPC 27_rev14, de 31/07/2009, conforme reproduzo abaixo:

> *"55. **A depreciação do ativo se inicia quando este está disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento na forma pretendida pela administração.** A depreciação de um ativo deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda (ou incluído em um grupo de ativos classificado como mantido para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo-Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada) ou, ainda, na data em que o ativo é baixado, o que ocorrer primeiro. Portanto, a depreciação não cessa quando o ativo se torna ocioso ou é retirado do uso normal, a não ser que o ativo esteja*

Original

totalmente depreciado. No entanto, de acordo com os métodos de depreciação pelo uso, a despesa de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção."

Como vemos, só faz sentido apropriar despesas de depreciação de bens do ativo imobilizado quando o bem imóvel está pronto para o uso, o que envolve inclusive o reconhecimento da conclusão da obra pela Administração Municipal, através do "habite-se". Sendo assim, apesar das despesas necessárias à construção terem sido de período anterior à autorização legal para o reconhecimento dos créditos com a depreciação destes bens, deve-se considerar como data de aquisição, o dia da incorporação dos prédios no ativo do contribuinte, após a sua disponibilidade efetiva para uso.

O tema já havia sido discutido por ocasião do **Acórdão nº 14-95.949 - 11ª Turma da DRJ/RPO**, onde o julgador de primeira instância analisa as alegações da autoridade tributária, que afirmou ter recebido as notas fiscais, referentes a construção, sem que as mesmas fossem segregadas por imóveis, impossibilitando a apuração dos custos de construção de cada um. A Recorrente, por sua vez, arguiu que apresentou todas as notas fiscais necessárias à apuração e que bastava à autoridade tributária perguntar sobre a devida apropriação dos custos por imóvel.

No entanto, a Recorrente não apresentou a devida segregação dos documentos fiscais referentes aos custos de construção e, não havendo uma transação comercial pela aquisição de cada prédio, mas sim uma apuração dependente do seu custo para se determinar o valor do ativo e os montantes considerados como despesas de depreciação, o estabelecimento do custo de construção de cada ativo torna-se essencial para a apuração do valor dos créditos pretendidos.

Ademais, as despesas de depreciação precisam ser consideradas de forma individualizada por ativo, tendo em vista que a depreciação nada mais é do que o rateio no tempo dos custos de aquisição, que contribuirão para as receitas de mais de um exercício futuro, com base especialmente no tempo estimado da vida útil econômica do bem, sendo influenciada pelo tipo de uso e sua intensidade, como podemos depreender da leitura dos itens 60 e 61 do CPC 27.

"60. O método de depreciação utilizado reflete o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros.
61. O método de depreciação aplicado a um ativo deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício e, se houver alteração significativa no padrão de consumo previsto, o método de depreciação deve ser alterado para refletir essa mudança. Tal mudança deve ser registrada como mudança na estimativa contábil, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro."

Esta disposição do CPC implica na individualização doas ativos de forma a permitir o cálculo de suas despesas de depreciação.

Sendo assim, não tendo a Recorrente apresentado o devido detalhamento do crédito pretendido, reproduzo o meu entendimento do item anterior sobre o ônus da prova, onde considero que não cabe nem à autoridade tributária, nem à autoridade julgadora sanar eventuais ausências de provas, que deveriam ter sido produzidas pela Recorrente, e que não o fez na instância devida, apesar de ter sido apontado o fato no Despacho Decisório.

Sem razão à Recorrente.

7. Crédito presumido de atividade agroindustrial.

Original

O Despacho Decisório afirma, com base no caput do artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004, já reproduzido no item 6 acima, e artigo 8º, da IN RFB nº 660/2006, que não cabe pedido de ressarcimento sobre os créditos presumidos da atividade agroindustrial.

Já a recorrente cita a o artigo 16, da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005 como sendo base legal para o direito ao ressarcimento de créditos presumidos, em razão do seu texto não fazer distinção entre as naturezas dos créditos. Também alega que o ônus da prova caberia à autoridade tributária.

O artigo 16, da Lei nº 11.116/2005 tem a seguinte redação:

> *"Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:*
> *I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou*
> *II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*
> *Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei."*

Vemos que a Lei, ao contrário do que alega a Recorrente, especifica que os créditos que são passíveis de ressarcimento são aqueles acumulados em razão da aplicação do artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, e do artigo 15, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, a qual trata da incidência da PIS/COFINS sobre importações, enquanto o crédito presumido para o qual se pretende o ressarcimento decorre do artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004.

Este artigo ainda faz referência à motivação pela qual não teria sido possível a compensação dos referidos créditos com as contribuições PIS/COFINS, que seria a ausência de débitos a compensar em razão de vendas sujeitas a suspensão, isenção ou alíquota zero, nos termos do artigo 17, da Lei nº 11.033/2004.

Fica claro que a legislação citada pela Recorrente é incabível para abarcar as suas pretensões.

Por outro lado, a própria Lei nº 10.925/2004, em seu artigo 9º-A, reforçar que a regra geral é a de não ressarcimento do crédito presumido ao estabelecer expressamente a exceção ao setor de laticínios, conforme reproduzo abaixo:

> *"Art. 9º-A. A pessoa jurídica poderá utilizar o saldo de créditos presumidos de que trata o art. 8º apurado em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização de leite, acumulado até o dia anterior à publicação do ato de que trata o § 8º deste artigo ou acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário a partir da referida data, para: (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)*
> *I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação aplicável à matéria; ou (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)*
> *II - ressarcimento em dinheiro, observada a legislação aplicável à matéria. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)"*

Original

As demais alegações com base no artigo 73, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e artigos 2º e 3º, do Decreto nº 2.138/97, tão pouco aproveitam à Recorrente, pois referem-se à forma como o ressarcimento será realizado pela Receita Federal do Brasil, e não ao direito do contribuinte sobre o crédito.

Com relação ao direito ao crédito, o Despacho Decisório argumenta que a Recorrente não faria jus ao crédito presumido em razão do § 4º, do artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004.

O crédito presumido em questão refere-se às aquisições de produtos vendidos por pessoas físicas, ou recebidos de cooperados pessoas físicas em favor de pessoas jurídicas, inclusive cooperativas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal para consumo humano ou animal. A Recorrente tem como parte de suas atividades a produção de ração animal, produto classificado na NCM, no seu Capítulo 2 e, portanto, sujeito ao crédito presumido nas condições do artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004.

O § 1º deste artigo ainda estende a possibilidade de crédito presumido às aquisições de produtos de cerealistas que processem e transportem produtos *in natura* e laticínios, nos termos de seus incisos.

A Recorrente também pode ter parte de suas atividades classificadas no inciso I, do § 1º, do artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004, e como o § 4º, deste mesmo artigo, veda que cerealistas se aproveitem dos créditos previstos no *caput*, a autoridade tributária interpretou que a Recorrente não poderia apropriar-se dos referidos créditos.

Mas é importante destacar que o § 3º, do artigo 8º, da IN RFB 660, de 17 de julho de 2006 é claro em determinar que o crédito presumido não é passível de ressarcimento, conforme trecho que reproduzo a seguir:

> *"DO CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO*
> *Art. 8º Até que sejam fixados os valores dos insumos de que trata o art. 7º, o crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins será apurado com base no seu custo de aquisição.*
> *(...)*
> *§ 3º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo:*
> *I - não constitui receita bruta da pessoa jurídica agroindustrial, servindo somente para dedução do valor devido de cada contribuição; e*
> *II - não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento."*

Assim também prevê o inciso II, do § 3º, do artigo 508, da IN RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019.

> *Art. 508. O montante do crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam os arts. 504 e 505 será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de aquisição dos produtos agropecuários utilizados como insumos, de alíquota correspondente a (Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º, com redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015, art. 4º, e art. 15, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004; Lei nº 12.058, de 2009, art. 37; Lei nº 12.350, de 2010, art. 57; e Lei nº 12.599, de 2012, art. 6º; Lei nº 12.839, de 2013, art. 2º):*
> *(...)*
> *§ 3º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo (Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 29):*
> *I - não constitui receita bruta da pessoa jurídica agroindustrial, servindo somente para dedução do valor devido de cada contribuição; e*

Original

II - não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido deressarcimento, salvo disposição em contrário na legislação pertinente."

Também foram registradas notas fiscais de mercadorias para a revenda como operações sujeitas ao direito creditório previsto no artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004. Neste caso, o caput do artigo 8º, expressamente prevê que o crédito presumido deve-se em relação às operações previstas no inciso II, do artigo 3º, da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, aquisições de bens ou serviços para insumos.

Desta forma, aquisições de bens para revenda não devem ser consideradas na geração de crédito presumido de atividade agroindustrial.

Entendo que as diversas atividades da Recorrente precisam ser consideradas separadamente para fins de reconhecimento do crédito presumido de atividades agroindustriais, e que as aquisições devam ser devidamente separadas entre as que geram crédito e as que não geram, no entanto, como já esclareci acima, o crédito presumido de atividades agroindustriais não é passível de ressarcimento e a glosa não deve ser revertida.

Sem razão à Recorrente.

8. Correção Monetária

A Recorrente requer que seus créditos seja corrigidos monetariamente a partir da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento, até a data de sua efetiva utilização.

A correção monetária dos créditos de PIS/COFINS para fins de ressarcimento é expressamente proibida por Lei, nos termos do artigo 13, da Lei nº 10.833/2003.

"Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.
(...)
Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
(...)
VI - no art. 13 desta Lei."

No entanto, o artigo 24, da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007 determina que:

Art.24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

Em atendimento à decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento dos Recursos Especiais 1.767.945/PR; REsp 1.768.060/RS, REsp 1.768.415/SC, submetidos à sistemática do art. 1.036 e seguintes do Código de Processo Civil, que determina que considera-se resistência injustificada da Fazenda Pública, ao aproveitamento do crédito, emitir decisão após o prazo estipulado no artigo 24, da Lei nº 11.457/2007, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional emitiu o Parecer SEI nº 3.686/2021/ME, acompanhado pela Nota Técnica

Original

CODAR nº 22/2021, que trata da aplicação da taxa SELIC aos pedidos de ressarcimento e outros, dando cumprimento à decisão do STJ, já referida.

A decisão do STJ reconhece que os créditos do regime não cumulativo são de natureza escritural e, portanto, não devem ser submetidos à correção monetária por ocasião do seu aproveitamento, mas também indica que a resistência injustificada à utilização do crédito pela Fazenda Pública configura exceção a esta regra, pelo que resta claro da leitura do voto do eminente relator, o Ministro Sérgio Kukina:

> *"Ratificando essa previsão legal, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF editou o Enunciado sumular n. 125, o qual dispõe que, "No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas, não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003."*
> *Veja-se o conteúdo de mencionados dispositivos legais:*
>
> ***Lei 10.833/2003***
>
> ***Art. 13.*** *O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.*
>
> *[...]*
>
> ***Art. 15****. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:*
>
> *[...]*
>
> *VI - no art. 13 desta Lei.*
>
> *A leitura do teor desses artigos deixa transparecer, isso sim, a existência de vedação legal à atualização monetária ou incidência de juros sobre os valores decorrentes do referido aproveitamento de crédito - seja qual for a modalidade escolhida pelo contribuinte: dedução, compensação com outros tributos ou ressarcimento em dinheiro.*
>
> *(...)*
>
> *A doutrina especializada não diverge dessa constatação, consoante leciona André Mendes Moreira em sua obra "**A não cumulatividade dos tributos**" (2. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 435):*
>
> *A não cumulatividade do PIS/COFINS parte da mesma premissa: os créditos das referidas contribuições são meramente escriturais, e, portanto, não geram dívida do Poder Público para com o contribuinte. Seu fim é puramente contábil, para nada mais se prestando além do cálculo do valor devido, salvo se a lei dispuser em contrário [...]. A legislação, confirmando o que se está a expor, predica que o montante dos créditos de PIS/COFINS 'não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição'.*
>
> *Dessa forma, na falta de autorização legal específica, a regra é a impossibilidade de correção monetária do crédito escritural.*
>
> *(...)*
>
> *Além disso, apenas como exceção, a jurisprudência deste STJ compreende pela desnaturação do crédito escritural e, consequentemente, pela possibilidade de sua atualização monetária, se ficar comprovada a resistência injustificada da Fazenda Pública ao aproveitamento do crédito, como, por exemplo, se houve necessidade de o contribuinte ingressar em juízo para ser reconhecido o seu direito ao creditamento (o que acontecia com certa frequência nos casos de IPI); ou o transcurso do prazo de 360 dias de que dispõe o fisco para responder ao contribuinte sem qualquer manifestação fazendária.*
>
> *Assim, o termo inicial da correção monetária do pleito de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente quando*

Original

caracterizado o ato fazendário de resistência ilegítima, no caso, o transcurso do prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo sem apreciação pelo Fisco."

A atualização pela taxa SELIC dos créditos de PIS/COFINS sujeitos a ressarcimento resulta apenas da imposição de resistência indevida da Fazenda Pública à sua utilização pelo detentor do direito, sendo indevida nos demais casos.

Reconheço que o caso concreto enquadra-se na situação de imposição de resistência indevida pela administração, nos termos das decisão do STJ e demais disposições normativas já citadas acima.

Dou razão parcial à Requerente, no sentido prover a correção monetária do crédito pretendido para ressarcimento, e tendo em vista que tanto a Manifestação de Inconformidade, quanto o Recurso Voluntário requerem a correção, pela Taxa SELIC, do crédito pretendido, o pedido estende-se também ao ressarcimento já implementado pelo Despacho Decisório, no entanto, a data de início da correção provida deve ser do primeiro dia após decorrido o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias, do artigo 24, da Lei nº 11.457/2007, até o dia da efetiva disponibilização.

9. Solicitação de Perícia ou Diligência.

Com relação ao pedido de diligência ou perícia, entendo ser desnecessário à decisão, tendo em vista o caput do artigo 18 do Decreto nº 70.235/1972, o qual transcrevo abaixo:

"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."

Reforço o meu entendimento, já exarado neste voto, que não cabe à autoridade preparadora ou julgadora suprir ausência de documentos ou fatos não apresentados pela Manifestação de Inconformidade e Recurso Voluntário.

Neste sentido, indefiro o requerimento.

Conclusão

Tendo em vista o acima exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, no sentido de reconhecer a reversão das glosas dos créditos referentes às despesas de depreciação de equipamentos do ativo imobilizado utilizados no processo produtivo da Recorrente, nos termos do item 5, do Voto, e pela consideração da correção do crédito pela Taxa Selic, entre o primeiro dia após decorrido o prazo previsto no artigo 24, da Lei nº 11.457/2007 e a data da efetiva disponibilização à Requerente do ressarcimento concedido, determinando à autoridade competente que efetive as devidas correções no seu Despacho Decisório e promova o ressarcimento devido à Requerente.

(documento assinado digitalmente)

Original

Jorge Luís Cabral

Original