



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10935.901184/2014-43</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3201-011.951 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	24 de julho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	COMERCIO DE COMBUSTÍVEIS PASTORELLO S.A.
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

ÔNUS DA PROVA. AUSÊNCIA DE INFORMAÇÕES.

Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito.

VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA.

As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado para sua apreciação.

REGIME MONOFÁSICO. REVENDA DE COMBUSTÍVEIS. CRÉDITO. VEDAÇÃO.

Por disposição normativa vedado o aproveitamento de crédito na revenda de combustíveis e derivados, tributados no regime monofásico.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, em 24 de julho de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Flávia Sales Campos Vale** – Relatora.

*Assinado Digitalmente*

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores : Marcelo Enk de Aguiar, Márcio Robson Costa, Flávia Sales Campos Vale e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

## RELATÓRIO

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

*“Trata o presente processo de apreciação do Pedido de Ressarcimento nº 17489.08442.061213.1.1.11-0720, no valor de R\$ 88.411,23, cujo crédito se refere à COFINS não-cumulativa Mercado Interno Não-Tributável1 do 3º trimestre de 2009.*

*A DRF – Cascavel/PR, através do Despacho Decisório eletrônico nº 099624772 de 06/04/2015, não reconheceu o crédito pleiteado, não homologando os débitos informados na Declaração de Compensação (DCOMP) vinculada ao crédito.*

*A seguir, reproduzimos as principais considerações relacionadas pela autoridade fiscal em seu Parecer de Auditoria Fiscal nº 34 (fls. 49 a 51), de 13/03/2015, que subsidiou o Despacho Decisório citado:*

*Preliminarmente, deve-se destacar que a interessada tem como atividade, de acordo com a CNAE que consta no sistema de cadastro da RFB (CNPJ), o comércio varejista de combustíveis para veículos automotores.*

*Importa também destacar que a auditoria fiscal, que compreendeu ambas as contribuições (PIS/Pasep e COFINS), baseou-se nas informações constantes dos arquivos digitais transmitidos pela interessada à RFB em razão do disposto no § 1º do art. 76 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012 (DOU de 21/11/2012).*

### *Das Receitas*

*Uma análise preliminar desses arquivos digitais revela que a receita auferida (mercado interno) no período pela interessada é decorrente da (re)venda de combustíveis (gasolina, óleo diesel e álcool), da prestação de serviços diversos (lavagem, lubrificação,...) e da (re)venda de produtos diversos (lubrificantes, bebidas,...).*

*Os arquivos digitais, todavia, não permitem a identificação das receitas (dos documentos fiscais) que foram oferecidas à tributação (dentre os milhares de registros de documentos*

*fiscais de saídas), visto que foram omitidas as informações relativas à base de cálculo e aos débitos da contribuição.*

#### *Dos Créditos*

*Foram igualmente omitidas nos arquivos digitais as informações relativas à base de cálculo e aos créditos da contribuição, de maneira que não é possível identificar, dentre os milhares de registros de documentos fiscais de entradas, aqueles documentos fiscais com direito a crédito para a devida análise.*

*Diante dessa situação, dispõe a supracitada IN RFB nº 1.300, de 2012:*

*Art. 76. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.*

*§ 1º Na hipótese de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS de que tratam os arts. 27 a 33 e 49 a 52, o pedido de ressarcimento e a declaração de compensação serão recepcionados pela RFB somente depois de prévia apresentação de arquivo digital de todos os estabelecimentos da pessoa jurídica, com os documentos fiscais de entradas e saídas relativos ao período de apuração do crédito, conforme previsto na Instrução Normativa SRF nº 86, de 22 de outubro de 2001, e especificado nos itens "4.3 Documentos Fiscais" e "4.10 Arquivos complementares PIS/COFINS" do Anexo Único ao Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15, de 23 de outubro de 2001.*

*§ 2º O arquivo digital de que trata o § 1º deverá ser transmitido por estabelecimento, mediante o Sistema Validador e Autenticador de Arquivos Digitais (SVA), disponível para download no sítio da RFB na Internet, no endereço <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>, e com utilização de certificado digital válido.*

*(...)*

*§ 4º Será indeferido o pedido de ressarcimento ou não homologada a compensação, quando o sujeito passivo não observar o disposto nos §§ 1º e 3º.*

*Em razão da omissão de informações que deveriam ter sido especificadas nos arquivos complementares do PIS/COFINS (4.10) pela interessada, a quem cabe o ônus da prova quanto ao crédito pleiteado, impõe-se, em face do ato normativo acima transcrito, o não reconhecimento de direito de crédito passível de ressarcimento e, por conseguinte, o indeferimento do pedido.*

*Cientificado do Despacho Decisório, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, da qual destacamos os seguintes argumentos:*

*Com a máxima vênia, os fundamentos trazidos pela auditoria fiscal são carentes de razão, de sorte que não pode a Requerente se conformar com os mesmos, posto que todas as informações pertinentes ao crédito pleiteado foram enviadas à RFB, quer seja através do preenchimento dos requisitos trazidos pela IN 86/2001 ou pelo efetivo envio do DACON — o que afasta completamente qualquer alegação de omissão de informações por parte da Requerente.*

*Pela documentação e informações enviadas à Receita Federal, resta pacificada a existência do crédito pleiteado, uma vez que, como bem diz o Parecer Fiscal, a Requerente exerce a atividade de comércio varejista de combustíveis (gasolina, Diesel, Álcool) para veículos automotores, de modo que, no comércio de gasolina e diesel, por determinação legal, apura tanto o PIS quanto a COFINS, pelo regime monofásico, o que não a impede de apurar créditos sobre as operações monofásicas.*

*Fundamentada nas disposições das leis 11.033/2014, 10.833/2003 e 10.637/2002, a Requerente elaborou os cálculos de créditos sobre as despesas vinculadas à operação de venda de combustíveis, demonstrando no DACON, enviado à Receita Federal, todo o movimento dos saldos de cada trimestre correspondente ao crédito pleiteado — tal declaração, que pode ser consultada nos sistemas da Receita Federal do Brasil, demonstra que foram cumpridas todas as formalidades necessárias ao perfeita elaboração não só do pedido de ressarcimento do crédito de COFINS Não Cumulativa - Mercado Interno, mas também das compensações realizadas — ambos realizados pelo sistema PER/DCOMP.*

*Neste viés, é certo afirmar que, os arquivos digitais, enviados de acordo com os preceitos da IN 86/2001, servem, antes de tudo, de fonte de informação das operações que ensejaram a emissão de documentos fiscais, mas não podem ser considerados os únicos suportes de validação do crédito pleiteado, mesmo porque a documentação fiscal ensejadora dos arquivos digitais, poderia a qualquer momento ser enviada à Receita Federal, se assim fosse intimada a Requerente.*

*Assim, é insigne que o preenchimento dos arquivos digitais e o efetivo envio das DACONS afastam a possibilidade de alegação de omissão de informações, uma vez que tanto as receitas oferecidas à tributação quanto as despesas que geram direito a crédito foram informadas na Declaração de Apuração das Contribuições.*

*Inexistindo omissão de informações, pode-se, quando muito, considerar que a premissa utilizada pela fiscalização nos fundamentos de indeferimento do pedido de ressarcimento do crédito de COFINS Não-Cumulativa - Mercado Interno, é a de cometimento de um "erro" pela Requerente, que poderia culminar na configuração do "erro de fato" quando do preenchimento dos arquivos digitais, mesmo porque, está mais do que pacificado que houve o devido envio de tais arquivos em conformidade com as disposições da IN/RFB 1300/2012 — basta uma superficial leitura do Parecer Fiscal para se chegar a esta conclusão, inclusive, segundo o próprio parecer, com a menção nos arquivos de "milhares" de registros de documentos fiscais de entradas e saídas.*

*A decisão proferida no despacho decisório eletrônico, não reconhece o crédito pleiteado por alegar omissão de informações nos arquivos digitais e não porque tal crédito é inexistente — posto que o mesmo existe, sendo indiscutível que o mero erro cometido no preenchimento de arquivos digitais, não pode ser tido como omissão, e, não pode ser impeditivo ao reconhecimento do mesmo e conseqüentemente à homologação das compensações realizadas.*

*À guisa do parecer fiscal, pode-se inferir a existência de erro no preenchimento dos arquivos digitais, mas NUNCA omissão de informações, de tal modo que o erro no preenchimento de um documento não pode ser utilizado como meio de penalização, posto que não houve intenção de burla à normatização tributária, e, mais ainda, o crédito buscado está confirmado pelas informações prestadas à Receita Federal.*

### **2.1 Princípio da Verdade Material — Análise da consistência do direito creditório**

*Em respeito ao princípio da verdade material, não poderia a Administração Fazendária simplesmente ter alegado omissão de informações para indeferir o crédito pleiteado, mas antes de tudo deveria ter oportunizado à Requerente o direito de sanar o erro cometido no preenchimento dos arquivos digitais ou mesmo buscado informações nas obrigações acessórias devidas e enviadas, tal como a DACON.*

*É verdade que a Administração Fazendária está adstrita ao princípio da verdade material, pelo qual as decisões do Fisco não podem se limitar às informações trazidas aos autos, mas devem ter por esteio outros elementos fáticos ocorridos - este é o entendimento da Delegacia Regional de Julgamento.*

*Em verdade, todos estes princípios estão previstos e assegurados pela norma que rege o processo administrativo, no âmbito federal, a Lei 9.784/99, a qual impõe a necessidade da Autoridade em enveredar meios para suprir os elementos indispensáveis ao perfeito entendimento da matéria a ser julgada, inclusive mediante intimação do interessado (no caso, a Requerente) para tanto.*

*Dada a existência real do crédito pleiteado e do erro de fato cometido pela Requerente quando do preenchimento de arquivos — NÃO omissão de informações, o despacho decisório deve ser revisto a fim de que o pedido de ressarcimento do crédito de COFINS Não-Cumulativa - Mercado Interno seja analisado ao lume do princípio da verdade material.*

*Desta feita, o direito creditório encontra consistência não só nas informações prestadas nos arquivos digitais, mas também no preenchimento das DACONS mensalmente enviadas pela Requerente, onde está elencada toda a composição das receitas oferecidas à tributação, bem como as despesas atreladas a estas — não se configurando a omissão de informações e estando respeitado o princípio do ônus probandi pela Requerente, tendo em vista que cumpriu as determinações trazidas pela IN/RFB 1300/2012.*

*Não restam dúvidas que cabe a revisão da decisão proferida nos presentes autos, posto estar evidenciada a ocorrência de erro de fato no preenchimento dos arquivos digitais — afastada, de toda fauna, qualquer tipo de omissão de informações, de sorte que não poderia a DRF ter se furtado da apreciação dos fundamentos do crédito pleiteado, quer seja pela verificação das DACONS, quer seja pela intimação da Requerente para prestação de informações complementares.*

#### REQUERIMENTO

*Diante de todo o exposto, considerado o desrespeito ao princípio da verdade material, a inexistência de omissão de informações e a existência de erro de fato no preenchimento de arquivos digitais, requer-se o recebimento e acolhimento da presente Manifestação de Inconformidade para que seja revisto o Despacho Decisório proferido nos autos do processo administrativo nº 10935-901.184/2014-43, de forma a ser deferido o crédito de COFINS Não-Cumulativa - Mercado Interno, do 3º Trimestre de 2009, no valor de R\$ 88.411,23 e conseqüentemente sejam homologadas as compensações realizadas pela Requerente no PER/DCOMP 10544.96576.290114.1.3.11-7813, tudo isso à luz do princípio da verdade material.*

*Requer-se ainda, dada a tempestividade da presente manifestação, a suspensão da exigibilidade do processo de cobrança nº. 10935-900.566/2015-31 vinculado ao processo de crédito supramencionado.*

A decisão recorrida julgou improcedente a Impugnação e conforme ementa do Acórdão nº 109-005.306 que apresenta o seguinte resultado:

*PROCESSO 10935.901184/2014-43 ACÓRDÃO*

*107-017.475 – 17ª TURMA/DRJ07 SESSÃO DE*

*22 de setembro de 2022 INTERESSADO*

*COMERCIO DE COMBUSTÍVEIS PASTORELLO S.A. CNPJ/CPF*

*79.964.177/0001-68*

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS*

*Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009*

*AUSÊNCIA DE EMENTA.*

*Não contém ementa consoante as disposições da Portaria RFB nº 2.724, de 27 de setembro de 2017.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma tempestiva, contendo, em breve síntese, os seguintes argumentos:

- na visão da Autoridade Fiscalizadora (cujo entendimento fora ratificado pelo v. acórdão recorrido), somente a revenda de Arla 32 e mercadorias de conveniência (chocolates, balas, erva-mate, biscoito e picolés) poderiam gerar o desconto de créditos, razão pela qual fora excluído da base de apuração os valores dos fretes pagos para entrega do combustível adquirido pelo contribuinte (na sua grande maioria de óleo diesel), por exemplo, por entender que o fato de tal produto estar sujeita ao regime monofásico, não poderia conceder o direito de apropriação de créditos.

- a premissa de se ter um produto sujeito ao regime de apuração monofásica não impõe, necessariamente, uma vedação na apropriação de créditos. Destaca-se, nesse sentido, o entendimento firmado na Solução de Consulta COSIT nº 6, de 13 de janeiro de 20201;

- o critério de verificação, para fins de apuração de créditos de PIS e de COFINS, está ligado à essencialidade da atividade do contribuinte, que no caso análise estão devidamente ajustados ao que prevê a norma de comando e a jurisprudência vigente, em especial o que decidido pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no julgamento do REsp 1.221.170/PR;

- não há qualquer critério razoável para se glosar créditos relativos aos bens adquiridos para revenda e adquiridos como insumos;

- que os gastos referentes aos veículos da frota própria, utilizados diretamente na distribuição de produtos revendidos entre os estabelecimentos do revendedor e do comprador,

cumprem os critérios da relevância e essencialidade para o desenvolvimento da atividade econômica, uma vez que se faz necessário que essas mercadorias cheguem ao seu destino para que haja a efetiva venda;

- nas operações realizadas pela Recorrente, nas quais o transporte e armazenamento do combustível é essencial e imprescindível para a sua atividade, não faz qualquer sentido a glosa realizada, devendo ser, portanto, revertida

- os bens constantes do ativo imobilizado têm relação direta com as atividades da Recorrente, sendo que este Conselho assegura o direito ao referido crédito, devem ser mantidos o ressarcimento com relação a esta parte dos créditos que foram glosados.

- o art. 3º, VIII, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, o direito de creditamento das despesas relativas às mercadorias que tenham sido recebidas em devolução.

Por fim, requer seja integralmente provido o presente Recurso Voluntário, confirmando o entendimento de que os créditos apurados são válidos, para fins de dedução do PIS e da COFINS não-cumulativos, na medida em que tanto a lei como as jurisprudências do Colendo STJ e deste Egrégio CARF asseguram o direito exercido pela Recorrente através dos pedidos de ressarcimento apresentados, nos termos ora fundamentados, cancelando-se, conseqüentemente, os autos de infração lavrados, e deferindo-se, por conseguinte, os ressarcimentos pleiteados.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Conforme já relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão da DRJ, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela ora Recorrente, lavrado em razão da glosa de créditos apropriados pelo contribuinte na apuração da COFINS não-cumulativos.

Alega a Recorrente que da leitura do Parecer de Auditoria Fiscal, percebe-se que todo o trabalho de fiscalização do Sr. Auditor-Fiscal se deu no sentido de caracterizar que, pela atividade prestada pela Impugnante (o comércio varejista de combustíveis, cujos produtos

vendidos estão sujeitos, em parte, ao regime monofásico), apenas parte das operações estariam sujeitas a créditos, pela vinculação de operações no mercado interno sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa, pelo qual o desconto de créditos deveriam ser feitos pelo método de rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns, respeitada a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e à receita bruta total, auferida em cada mês.

Sustenta que embora a linha de raciocínio acima esteja correta – mesmo porque decorre da própria lei aplicável – restará claro que a utilização desta regra, por parte da Autoridade Fiscalizadora, obedeceu a um critério extremamente parcial e restrito, muito mais vinculado ao ramo de atividade da Recorrente, do que ao critério de essencialidade das despesas geradoras de crédito, que servem de base para se interpretar quais dispêndios são ou não passíveis de creditamento – aí seguindo-se a interpretação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a qual norteia o entendimento dos contribuintes e (deveria nortear) também a Administração Pública, na apreciação dos créditos objeto de ressarcimento.

#### I – MÉRITO

Inicialmente, antes de enfrentar o mérito das glosas efetuadas, necessário se faz analisar a legislação relativa apuração e aproveitamento desses créditos e, nesse sentido estabelece respectivamente a Lei nº 10.833/2003:

*“Lei nº 10.833/2003*

*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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas*

*nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

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

*(...)*

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

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

*Também deve ser observado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, a saber:*

*“Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.*

*Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.*

*Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.*

*Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:*

*a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:*

*a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;*

*a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;*

*b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:*

*b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;*

*b.2) “por imposição legal”.*

*Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”*

*Dito isto, em relação glosas efetuadas pela fiscalização e mantidas pela Delegacia Regional de Julgamento – DRJ, nos termos do inciso I, §12 do art. 114 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), concordo com os fundamentos da decisão recorrida, quais sejam:*

*“A fiscalização verificou, entre os documentos enviados eletronicamente pelo interessado, que os arquivos digitais não permitiam a identificação das receitas que foram oferecidas à tributação, visto que foram omitidas as informações relativas à base de cálculo e aos débitos da contribuição.*

*Segundo ainda a fiscalização, também foram omitidas nos arquivos digitais as informações relativas à base de cálculo e aos créditos da contribuição, de maneira que não é possível identificar, dentre os milhares de registros de documentos fiscais de entradas, aqueles documentos fiscais com direito a crédito para a devida análise.*

*O contribuinte defende que “os arquivos digitais, enviados de acordo com os preceitos da IN 86/2001, servem, antes de tudo, de fonte de informação das operações que ensejaram a emissão de documentos fiscais, mas não podem ser considerados os únicos suportes de validação do DJ crédito pleiteado”. E que por ter preenchido a Dacon referente ao período em análise, isto afastaria a “possibilidade de alegação de omissão de informações, uma vez que tanto as receitas oferecidas à tributação quanto as despesas que geram direito a crédito foram informadas na Declaração de Apuração das Contribuições”.*

*A Instrução Normativa nº 1.300/2012, vigente à época da transmissão dos PERDCOMP, previa a obrigatoriedade da apresentação dos arquivos digitais para fins de reconhecimento do direito creditório:*

*Art. 76. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.*

*§ 1º Na hipótese de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS de que tratam os arts. 27 a 33 e 49 a 52, o pedido de ressarcimento e a declaração de compensação serão recepcionados pela RFB somente depois de prévia apresentação de arquivo digital de todos os estabelecimentos da pessoa jurídica, com os documentos fiscais de entradas e saídas relativos ao período de apuração do crédito, conforme previsto na Instrução Normativa SRF nº 86, de 22 de outubro de 2001, e especificado nos itens “4.3 Documentos Fiscais” e “4.10 Arquivos complementares PIS/COFINS” do Anexo Único ao Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15, de 23 de outubro de 2001.*

*§ 2º O arquivo digital de que trata o § 1º deverá ser transmitido por estabelecimento, mediante o Sistema Validador e Autenticador de Arquivos Digitais (SVA), disponível para download no sítio da RFB na Internet, no endereço <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>, e com utilização de certificado digital válido.*

*(...)*

*§ 4º Será indeferido o pedido de ressarcimento ou não homologada a compensação, quando o sujeito passivo não observar o disposto nos §§ 1º e 3º.*

*Não obstante a transmissão dos arquivos por parte do contribuinte, a fiscalização verificou que eles foram transmitidos de forma incompleta, deixando de informar dados cruciais para comprovação do crédito alegado, como por exemplo a base de cálculo dos créditos e as receitas que forma tributadas.*

*A necessidade de manutenção dos arquivos digitais sobre as informações de atividades econômicas, financeiras e contábeis das pessoas jurídicas usuárias de sistema de processamento eletrônico, para fins de fiscalização pela Receita Federal, decorre do art. 11 da Lei nº 8.218/912, incluído pela Lei nº 8.383/91 e cuja redação atual foi dada pela MP 2.158-35/01.*

*O § 3º do art. 11 da Lei nº 8.218/913 conferiu à Receita Federal a competência para estabelecer a forma e o prazo - respeitado o prazo decadencial - em que os arquivos digitais deverão ser apresentados, o que foi disciplinado pela IN SRF 86/01 e pelo ADE COFIS 15/01, posteriormente alterado pelos ADE COFIS 55/09 e 25/10.*

*A IN SRF nº 86 de 2001 assim dispõe (g.n.):*

*Dispõe sobre informações, formas e prazos para apresentação dos arquivos digitais e sistemas utilizados por pessoas jurídicas.*

*O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF Nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto no art. 11 da Lei Nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, alterado pela Lei Nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 72 da Medida Provisória Nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, resolve:*

*Art. 1º As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal (SRF), os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.*

*Parágrafo único. As empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples), de que trata a Lei Nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, ficam dispensadas do cumprimento da obrigação de que trata este artigo.*

*Art. 2º As pessoas jurídicas especificadas no art. 1º, quando intimadas pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal, apresentarão, no prazo de vinte dias, os arquivos digitais e sistemas contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras.*

*Art. 3º Incumbe ao Coordenador-Geral de Fiscalização, mediante Ato Declaratório Executivo (ADE), estabelecer a forma de apresentação, documentação de acompanhamento e especificações técnicas dos arquivos digitais e sistemas de que trata o art. 2º.*

*§ 1º Os arquivos digitais referentes a períodos anteriores a 1º de janeiro de 2002 poderão, por opção da pessoa jurídica, ser apresentados na forma estabelecida no caput.*

*2 Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam brigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.*

*§ 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) DJ DRJ07 RJ Fl. 61*

*§ 2º A critério da autoridade requisitante, os arquivos digitais poderão ser recebidos em forma diferente da estabelecida pelo Coordenador-Geral de Fiscalização, inclusive em decorrência de exigência de outros órgãos públicos.*

*§ 3º Fica a critério da pessoa jurídica a opção pela forma de armazenamento das informações.*

*Art. 4º Fica formalmente revogada, sem interrupção de sua força normativa, a partir de 1º de janeiro de 2002, a Instrução Normativa SRF Nº 68, de 27 de dezembro de 1995.*

*Art. 5º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2002.*

*O Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15, de 23 de outubro de 2001 assim dispõe:*

*Estabelece a forma de apresentação, a documentação de acompanhamento e as especificações técnicas dos arquivos digitais e sistemas de que trata Instrução Normativa SRF Nº 86, de 22 de outubro de 2001.*

*O COORDENADOR-GERAL DE FISCALIZAÇÃO, no uso da atribuição que lhe confere o inciso IV do art. 213 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF Nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto no art. 3º da Instrução Normativa SRF Nº 86, de 22 de outubro de 2001, declara:*

*Art. 1º As pessoas jurídicas de que trata o art. 1º da Instrução Normativa SRF Nº 86, de 2001, quando intimadas por Auditor-Fiscal da Receita Federal (AFRF), deverão apresentar, a partir de 1º de janeiro de 2002, os arquivos digitais e sistemas contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, observadas as orientações contidas no Anexo único.*

*§ 1º As informações de que trata o caput deverão ser apresentadas em arquivos padronizados, no que se refere a:*

*I - registros contábeis;*

*II - fornecedores e clientes;*

*III - documentos fiscais;*

*IV - Comércio exterior;*

*V - controle de estoque e registro de inventário;*

*VI - relação insumo/produto;*

*VII - controle patrimonial;*

*VIII - folha de pagamento.*

*§ 2º As informações que não se enquadrarem no parágrafo anterior deverão ser apresentadas pelas pessoas jurídicas, atendido o disposto nos itens "Especificações Técnicas dos Sistemas e Arquivos" e "Documentação de Acompanhamento" do Anexo único.*

*Art. 2º A critério da autoridade requisitante, os arquivos digitais de que trata § 1º do artigo anterior poderão ser apresentados em forma diferente da estabelecida neste Ato, inclusive em decorrência de exigência de outros órgãos públicos.*

*Por seu turno, a possibilidade de exigência de informações pela Receita Federal para a análise de pedidos de restituição ou declarações de compensação decorre do disposto nos §§ 2º e 14 do art. 74 da Lei nº 9.430/984, incluídos respectivamente pela Lei nº 10.637/02 e Lei nº 11.051/04, ao condicionar a compensação à posterior homologação, delegando ao órgão a competência para disciplinar esse procedimento.*

*Sendo assim, agiu corretamente a autoridade fiscal ao indeferir o pleito do interessado, uma vez que este, não apresentou corretamente os Arquivos Digitais previstos na Instrução Normativa SRF nº 86, de 22/10/2001, em estrita conformidade com o ADE Cofis 15/01.*

*O Dacon, por se tratar de Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais, não é considerado confissão de dívida como é o caso da DCTF, nem pode ser considerado prova em si para comprovação de crédito, devendo estar amparado e refletir o informado na escrituração fiscal transmitida eletronicamente à RFB.*

*O contribuinte não apresenta documentos ou provas que supram as lacunas apontadas pela fiscalização em seus arquivos digitais. Alega genericamente que suas notas fiscais (compra e revenda de combustíveis) seriam suficientes para lhe garantir o crédito informado no PERDCOMP.*

*Quanto às informações genéricas apresentadas, no âmbito do Código do Processo Civil – CPC, Lei nº 13.105/2015, encontra-se no artigo 373 um importante preceito que define uma regra fundamental para a compreensão do sistema adotado pelo legislador nacional:*

*Art. 373. 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.*

*Assim, para comprovar a existência de um crédito vinculado a um registro contábil, não basta apresentar o registro, mas também indicar, de forma específica, que documentos estão associados a que registros. É basilar, ainda, quando a natureza da operação escriturada/documentada for importante para a caracterização ou não do direito creditório,*

*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.*

(...)

*§ 2o A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.*

(...)

*§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação.*

*5 Extinto a partir de 01/01/2014, conforme Instrução Normativa RFB nº 1.441/2014. descrição da operação constante dos registros e documentos seja clara, sem abreviaturas ou códigos que dificultem ou impossibilitem a perfeita caracterização do negócio.*

*Logo, a fim de comprovar o direito, deveria ter instruído sua manifestação com documentos que respaldassem seu direito, esclarecendo de que forma são empregados no seu processo produtivo ou prestação de serviço, conforme o disposto nos Art. 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, a seguir transcritos:*

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

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

(...)

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;*

*§ 4º - A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93)*

*Disciplinando a compensação como modalidade de extinção do crédito tributário, vem o CTN prescrever que a lei pode autorizar a compensação de créditos tributários, que já possuem naturalmente os atributos de liquidez e certeza, com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública, in verbis:*

*Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

*Compulsando a presente manifestação de inconformidade, concluímos que a interessada não se desincumbiu de sua parte no presente contencioso, ou seja, comprovação efetiva e pontual dos seus créditos, que possibilitassem o reconhecimento do indébito e a homologação das declarações de compensação.*

*Verdade Material – Crédito na Aquisição de Produtos Monofásicos*

*O contribuinte defende que a despeito das lacunas em sua escrituração, deveria a autoridade fiscal buscar a verdade material nos documentos fiscais apresentados, pois neles estaria respaldado o alegado direito creditório.*

*Em sua defesa, alega que “exerce a atividade de comércio varejista de combustíveis (gasolina, Diesel, Álcool) para veículos automotores, de modo que, no comércio de gasolina e diesel, por determinação legal, apura tanto o PIS quanto a COFINS, pelo regime monofásico, o que não a impede de apurar créditos sobre as operações monofásicas”(sic).*

*Seu crédito estaria fundamentado nas leis 11.033/2014, 10.833/2003 e 10.637/2002, a onde a Requerente entende possuir créditos sobre as despesas vinculadas à operação de venda de combustíveis.*

*Em relação à apuração de crédito sobre a aquisição e revenda de produtos monofásicos, a legislação é clara ao vetar tal aproveitamento, como demonstrarem a seguir.*

*As Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 instituíram o regime geral não-cumulativo de apuração do PIS e COFINS em substituição ao regime anterior em que as contribuições eram apuradas às alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente, a cada etapa da cadeia produtiva. Com a novel legislação, o regime geral passou a ser o regime não-cumulativo, regulado pelos arts. 1º a 8º da Lei 10.637/02 e 1º a 10 da Lei 10.833/03, tornando o regime cumulativo, de substituição tributária e o monofásico os regimes especiais. A chamada incidência “monofásica” do PIS/COFINS, embora já existente na legislação infraconstitucional (Ex: Lei nº 9.990/00 – derivados de petróleo e Lei nº 10.147/00 – medicamentos), foi expressamente autorizada pela Constituição a partir da promulgação da EC 33/2001, que incluiu o § 4º no art. 149 da CF/88:*

*EC 33/2001*

*§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.*

*A partir da EC 33/2001, além dos setores já submetidos ao regime em comento, vários outros nele foram incluídos, estando hoje submetidos à sistemática do regime monofásico os derivados de petróleo, os medicamentos, o biodiesel, entre outros. Esses regimes preveem, de modo geral, a aplicação de uma alíquota majorada sobre a receita do fabricante ou importador, e a desoneração de todas as etapas seguintes da cadeia produtiva.*

*O regime monofásico nada mais é do que a tributação definitiva do fabricante ou importador do PIS/COFINS devido por toda cadeia produtiva, baseado em grandezas quantificadas com o intuito de cobrir toda tributação que deixará de ser arrecadada dos agentes posteriores (atacadistas e varejistas, e óbvio, o consumidor final).*

*Por absoluta falta de previsão legal, a partir de 1º de julho de 2000, é incabível qualquer forma de ressarcimento ou compensação ao consumidor final, pessoa jurídica, dos valores das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, correspondentes à incidência na venda a varejo, na hipótese de aquisição de óleo diesel, gasolina automotiva, e GLP, diretamente na distribuidora.*

*Assim determinam os arts. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 (PIS), e 10.833/2003 (COFINS), ambas com redação dada pela Lei nº 10.865/2004:*

*“Art. 3º. (...)*

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor:*

*(...)*

*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.*

*Em relação aos produtos monofásicos adquiridos para revenda pelo interessado (óleo diesel) também há expressa vedação legal ao desconto de crédito. Veja-se, a propósito, o conteúdo do art. 3º, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 10.637, de 2002, idêntico ao do dispositivo de mesma numeração da Lei nº 10.833, de 2003, na redação da Lei nº 10.865, de 2004:*

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

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

*(...)*

*b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Grifou-se)*

*O § 1º do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, na redação da Lei nº 10.865, de 2004, e da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, citam nos incisos I e X o regime monofásico de venda de combustíveis:*

*Lei nº 10.637, de 2002*

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

*§ 1º Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I - nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural; (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)*

*(...)*

*X – no art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, querosene de aviação, gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural. (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)*

*Pela legislação acima, não haveria como se apurar crédito do regime não cumulativo nas compras de produtos monofásicos efetuadas pelo interessado.*

*Quanto ao tema em litígio, é mister transcrever o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, mencionado pelo interessado:*

*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.*

*A análise isolada do referido dispositivo poderia levar à conclusão de que haveria nele real amparo para a pretensão de manutenção de créditos relativamente às receitas auferidas com a revenda, receitas essas não tributadas no regime não-cumulativo do PIS/Pasep e da COFINS.*

*Note-se que o citado art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, utiliza o vocábulo “manutenção” dos créditos a que se refere. Ora, o § 2º, II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº*

*10.833, de 2003, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, exclui o direito de crédito na aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, não há crédito a ser mantido na venda desses produtos. Ao se referir o dispositivo à “manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados” às operações de vendas com isenção, alíquota zero ou não-incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, ele está se referindo aos créditos relativos aos custos, encargos e despesas legalmente autorizados a gerar esses créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, não estando, de forma alguma, a revogar o inciso I, alínea “b” e o § 2º, inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, como se poderia alegar.*

*Em outras palavras, só se mantém aquilo que se tem.*

*Reforça o sobredito o fato de que tanto a Medida Provisória nº 206, de 2004, quanto a Lei nº 11.033, de 2004, contêm cláusula de revogação (arts. 18 e 24, respectivamente) e, em nenhuma delas, foi mencionado como estando sendo revogado o § 2º, II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.*

*Também não há de se aplicar o princípio segundo o qual a lei posterior revoga a anterior com ela incompatível, tendo em vista que não há incompatibilidade entre o § 2º, II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.*

*O primeiro desses dispositivos (§ 2º, II do art. 3º das citadas Leis) contém uma regra estabelecendo hipótese em que não são cabíveis créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS, tendo em vista o modelo de não-cumulatividade dessas contribuições adotado pelo legislador em nosso País.*

*O segundo (art. 17 da Lei nº 11.033/2004) visa reforçar a desoneração da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS sobre produtos cujas receitas de vendas já eram anteriormente exoneradas dessas contribuições (atendendo a diretrizes de políticas econômicas e sociais<sup>6</sup>), possibilitando que, além da exoneração direta, sejam calculados créditos sobre custos, encargos e despesas – observado, é claro, o requisito de que os créditos dos insumos utilizados na produção sejam originalmente admitidos pela legislação.*

*Para melhor entendimento, elaboramos o esquema abaixo para ilustrar o mandamento do art. 17 da Lei nº 11.033/2004:*

*Ainda que se discuta atualmente o alargamento do conceito de insumo, no presente caso a empresa é revendedora de produtos adquiridos já industrializados, e em etapa anterior monofásica. Dessa forma, ela não pode se creditar de produtos cuja geração de crédito é vedada pela legislação, utilizando-se da premissa contida no art. 17 da Lei nº 11.033/2004.*

*Isso explica o fato de as notas fiscais contidas nos arquivos transmitidos pelo contribuinte não apresentarem valores tributáveis (e possíveis créditos), haja vista terem sido tributados no início da cadeia monofásica (refinarias), não havendo tributação no revendedor.”*

Dessa forma, além da ausência de informações acerca do real direito ao crédito e considerando que por expressa vedação legal, não cabe o aproveitamento de crédito na revenda de combustíveis e derivados, tributados no regime monofásico, como pretende o contribuinte mantendo as glosas efetuadas.

### **Conclusão**

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

**Flávia Sales Campos Vale**

Conselheira Relatora