



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.901185/2014-98
ACÓRDÃO	3201-011.952 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMERCIO DE COMBUSTÍVEIS PASTORELLO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

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

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-011.951, de 24 de julho de 2024, prolatado no julgamento do processo 10935.901184/2014-43, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator

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

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que denegara/acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a suposto crédito de Cofins.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

Cientificado do acórdão recorrido, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, reiterando a existência do direito creditório postulado e requerendo o integral ressarcimento da compensação, aduzindo os seguintes argumentos, em síntese:

- 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

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

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 obrigadas 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 n.º 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 sociais⁶), 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.

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator