



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



**Processo nº** 10940.905561/2011-00  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-009.751 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de outubro de 2020  
**Recorrente** GRANJA ECONOMICA AVICOLA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS.  
RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA.  
IMPOSSIBILIDADE.

O crédito objeto de pedido de ressarcimento/compensação no regime da não-cumulatividade não é passível de atualização monetária, em vista da existência de vedação legal expressa nesse sentido.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

Para ser considerado insumo, o bem ou o serviço, desde que adquirido de pessoa jurídica, deve ter sido consumido, desgastado, ou ter perdidas as suas propriedades físicas ou químicas em razão de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Somente geram direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETES.

Observada a legislação de regência, apenas os fretes na operação de venda dão direito a crédito, não se enquadrando em tal conceito a movimentação de bens/produtos entre a zona de produção e os estabelecimentos da empresa ou entre seus estabelecimentos.

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

Apenas os bens do ativo permanente que estejam diretamente associados ao processo produtivo é que geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não-cumulatividade.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DEPRECIAÇÃO DE AVES MATRIZES.

O custo de aves matrizes, cuja vida útil ultrapasse um ano, deve ser ativado, sendo depreciado a partir do momento em que estejam em condições de produzir, aplicando-se-lhe a taxa de depreciação de 50% prevista em ato administrativo publicado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, ou em laudo técnico hábil.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a conversão do julgamento em diligência. Vencidos os conselheiros Corinto Oliveira Machado e Gilson Macedo Rosenberg Filho que votaram pela diligência. Designado para redigir o voto quanto ao afastamento da diligência, o conselheiro Walker Araújo. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão n.º 3302-009.745, de 21 de outubro de 2020, prolatado no julgamento do processo 10940.905555/2011-44, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimarães, Walker Araújo, Jorge Lima Abud, José Renato Pereira de Deus, Corinto Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

## Relatório

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

Trata o presente processo de análise e acompanhamento de **PER/DCOMP** transmitido pela contribuinte, através do qual pretendeu **ressarcimento de valores credores de CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) não-cumulativo vinculados à receita de mercado interno**.

A repartição fiscalizadora efetuou a necessária verificação, apontou, pormenorizadamente, os problemas encontrados e emitiu **Despacho Decisório** por meio do qual **deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento e, por consequência, homologou as compensações até o limite do crédito disponível** (reconhecido).

Desse **Despacho Decisório** a contribuinte tomou ciência e, não se conformando, apresentou, através de procuradora, **manifestação de inconformidade** onde, inicialmente, referiu aos fatos, aduzindo a seguir (de forma sintética):

### 1. Créditos glosados

#### 1.1 Aquisições de bens e serviços – insumos

- a análise feita pelo Fisco foi superficial, pois não buscou conhecer de forma clara a real utilização das aquisições, aplicadas diretamente na

produção, ou como é o caso dos fretes sobre vendas, totalmente amparada pela lei.

### 1.1.1 Glosa indevida de combustíveis e lubrificantes

- houve contradição e equívoco interpretativo, o que gerou decisão contrária a própria lei, eis que os bens e os serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção, bem como os combustíveis e lubrificantes, possibilitam o aproveitamento de crédito de PIS/COFINS. A lei não cria exceção e segundo ela, todos os bens e serviços utilizados especificamente no processo de produção podem ser considerados insumos;
- a restrição ao conceito de insumo aplicado pelo Fisco fica limitada às hipóteses previstas em INs (n.ºs 247/2002 e 404/2004). Porém, no caso da empresa deve-se abarcar todos os custos e despesas necessárias a sua atividade, em um sentido mais amplo do que ao previsto para o IPI;
- o CARF concluiu no sentido de que o termo *insumo* não tem único sentido, devendo ser conceituado de acordo com a circunstância a que está inserido, sendo, portanto, *absolutamente certo que o conceito de insumo aplicável ao PIS e COFINS deve ser o mesmo aplicável ao imposto de renda, visto que, para se auferir lucro, é necessário antes se obter receita;*
- o entendimento do Fisco deve ser reformado. Isso porque fica claro o equívoco sobre a definição de *insumos* aplicados no caso da empresa, eis que ela se dedica a produção de ovos, produção de pintos de um dia e fabricação de alimentos para animais. Esse processo de produção inicia-se com o deslocamento de caminhões e máquinas da empresa para o preparo da terra, colheita e a coleta de grãos (milho e soja) nas propriedades agrícolas. De lá são levados até a fábrica de ração, onde são insumos de produção. Portanto existem gastos com a utilização de máquinas e veículos desde a lavoura até as dependências da empresa, onde prossegue o processo de fabricação do alimento animal. Do mesmo modo, visto que a ração produzida é de uso exclusivo da própria empresa, também há despesas com veículos e máquinas para levar os alimentos até as Granjas;
- para produção dos pintos de um dia (principal produto da empresa), os ovos produzidos pelas matrizes são trazidos para o incubatório (por motivos sanitários ficam em local distante das granjas);
- o Fisco desconsiderou a primeira etapa do processo produtivo a que serão submetidos os produtos, para que os mesmos estejam em condições de atender as exigências legais e de qualidade. Logo, existem custos com combustíveis e lubrificantes (compõem o montante de crédito declarado), ou seja, o custo de transporte de grãos integra o custo da produção dos grãos; o custo de transporte da ração para as granjas integra o custo da produção dos ovos; o custo de transporte dos ovos até o incubatório integra o custo da produção dos pintos.

- por tais razões, é possível o crédito sobre os insumos referentes às aquisições de combustíveis e lubrificantes para uso nos caminhões e máquinas empregadas na etapa produtiva dos grãos, da ração, dos ovos e dos pintos de um dia.

### **1.1.2 Crédito sobre manutenção de tratores**

- a empresa produziu, no período, parte de sua necessidade anual de soja e milho com o objetivo de diminuir seus custos de produção. Para tal, necessitou de máquinas agrícolas. Estas geram custos com manutenção e estes custos fazem parte de um esforço produtivo para gerar o produto final. Existe entendimento administrativo que demonstra claro o direito ao crédito sobre a manutenção de máquinas utilizadas no processo produtivo. Portanto, a empresa requer o direito ao crédito sobre a manutenção de máquinas utilizadas no processo produtivo.

#### **1.1.2.2 Materiais, peças para máquinas e equipamentos, material elétrico/hidráulico**

- manutenções são aplicadas em máquinas da empresa, seja para a produção de rações, nas classificadoras de ovos e, principalmente, nas incubadoras. Tais custos de manutenção são essenciais para seu processo produtivo e devem ser incluídos no conceito de insumos, pelos mesmos motivos das manutenções de tratores e dos combustíveis e lubrificantes. Requer sejam validados os créditos sobre máquinas equipamentos e material elétrico.

#### **1.1.2.3 Material para aplicação direta - fretes**

- o Fisco glosou créditos sobre os fretes, cujo grupo de controle no sistema utilizado pela empresa foi materiais de aplicação direta. Não houve fundamentação do motivo da glosa, sendo impossível concebê-la ante a clara definição legal de que fretes sobre vendas (como é o caso) são base de cálculo para os créditos. O procedimento adotado pela empresa é totalmente correto. O custo do frete sobre um insumo vai para o estoque do insumo, pois é custo deste insumo. Como é um frete sobre vendas, foi registrado neste grupo por adequação interna do sistema, o que não representa nenhuma incorreção ou desrespeito a qualquer norma vigente na época e de modo algum impede que sejam registrados os créditos. Ante a falta de fundamentação da glosa, requer seja corrigido o entendimento do Fisco, admitindo-se o crédito sobre os fretes nas vendas.

### **1.2 Crédito de insumos no momento do simples faturamento**

- a empresa adquire insumos. O fornecedor emite a NF de simples faturamento (CFOP 5.922) e posteriormente emite NF de remessa (CFOP 5.116). A empresa, ao dar entrada destas notas, utiliza os CFOPs 1.922 e 1.116. O Fisco entendeu que o crédito de PIS/COFINS não deve ser tomado na nota com CFOP 1.922, tendo glosado o crédito;
- há contradição do Fisco que afirma que o crédito deve ocorrer na *venda/entrega* e estas situações ocorrem em momentos diferentes. A venda ocorre exatamente no CFOP 1.922. É o momento da receita do fornecedor. É quando ele fica comprometido a entregar uma determinada

mercadoria em determinado prazo, ou seja, aquele produto não é mais dele;

- importante observar que este CFOP é a compra e haverá um recebimento futuro, ou seja, haverá uma remessa da mercadoria. Importante também identificar onde ocorre o fato gerador do tributo no fornecedor. Como o CFOP 1.922 é o *faturamento* do fornecedor para envio futuro da mercadoria. O comprador tem que pagar a NF com CFOP 1.922 e não a remessa e a contrapartida contábil deve ser um estoque em poder de terceiros. É obvio que esta mercadoria mudou de proprietário, apenas não foi entregue;
- tendo o fornecedor recolhido a contribuição sobre o faturamento, como a empresa poderia fazer crédito sobre a remessa? Estaria contrariando a lei que define que só há crédito quando houver o pagamento na etapa anterior. Com isso, requer-se a correção do equívoco, homologando-se os créditos constituídos sobre a aquisição de insumos cuja entrada no estabelecimento foi realizada com o CFOP 1.922, pois é o momento em que ocorre o fato gerador do tributo no fornecedor, a obrigação de pagamento e a adquirente passa a ser proprietária dos produtos que ainda não foram entregues.

### **1.3 Encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado**

- com base na legislação vigente, a empresa tomou créditos de CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) sobre a depreciação de bens adquiridos, formados ou construídos que passaram a operar a partir de 01/05/2004. Parte dos créditos foram indeferidos de forma ilegal, injusta e até inexplicável.

#### **1.3.1 Glosa indevida de créditos de CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) sobre depreciações de bens transferidos de *Construções em andamento***

- o Fisco glosou totalmente créditos de CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) realizados pela empresa sobre depreciações de bens transferidos de construções em andamento, tendo entendido que houve *preenchimento incorreto da memória de cálculo*. As construções em andamento, ou imobilizado em formação, necessariamente devem ter uma conta onde são registrados todos os custos para a formação deste bem e quando for concluído ele deve ser transferido para a conta definitiva no ativo imobilizado, momento em que passa a ser depreciado;
- tendo adquirido muitos produtos que vieram a compor o bem definitivo no decorrer de meses, a empresa tinha que contabilizar numa conta de formação para posteriormente transferir para a conta definitiva do bem e somente quando este bem passasse a produzir, iniciar a apropriação da depreciação.
- o Fisco não teve nenhuma base legal para glosar o crédito. Sua atitude impôs grave penalidade à impugnante apenas porque entendeu que o preenchimento da planilha não estava correto, o que não é verdade. Por

isso, requer-se a homologação integral dos créditos de CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) sobre a depreciação destes bens, pois todos os procedimentos obedecem as leis que regem a matéria e as normas contábeis.

### **1.3.2 Glosa indevida de créditos de CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) sobre depreciações de aves matrizes – imobilizado em formação**

- o Fisco glosou os créditos de CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) sobre a depreciação de aves matrizes, cujas próprias aves e os insumos aplicados até que chegasse a idade adulta transitaram pela conta *Produção zootecnia-recria*. Na memória de cálculo a empresa apresentou a relação dos bens cuja depreciação foi base de cálculo de CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) no período e as aves matrizes tiveram a nomenclatura apenas como *Transferência da conta 118.10.0100-Produção zootecnia-recria*;
- as matrizes, quando adquiridas permanecem em formação durante aproximadamente 6 meses, sendo alimentadas e cuidadas para depois, quando adultas, produzirem ovos incubáveis. Desta forma, obedecendo as normas contábeis e a legislação do imposto de renda, todos os investimentos com matrizes antes de iniciar a produção foram contabilizados na conta *118.10.0100-Produção zootecnia recria*, que é um imobilizado em formação. No final deste período, as aves passam a produzir ovos e novamente, obedecendo as normas contábeis e a legislação do imposto de renda, as aves matrizes passaram a ser depreciadas e sobre esta depreciação a empresa constituiu o crédito previsto em lei;
- o Fisco não teve nenhuma base legal para glosar o crédito. Glosou o crédito e impôs grave penalidade à empresa apenas porque entendeu que o preenchimento da planilha não estava correto, o que não é verdade. Assim, requer a homologação dos créditos de CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) sobre a depreciação de matrizes.

### **1.3.3 Correção da taxa de depreciação utilizada pela empresa para aves matrizes**

- o Fisco entendeu que a empresa se utilizou de taxas de depreciação em divergência com a legislação, pois o Anexo I da IN SRF n.º 162, de 1998, determina que a taxa anual é para aves matrizes é de 50%, sendo que a empresa depreciou 100% no mesmo ano. Mas o procedimento da empresa está correto, pois o período em que as aves matrizes produzem ovos é de no máximo 12 meses e a legislação permite a comprovação de que a vida útil do bem é condizente com a taxa de depreciação utilizada;
- não se pode olvidar que o objetivo da depreciação é registrar o custo da depreciação, se possível exatamente no período em que o bem produz os rendimentos. O § 1º do art. 310 do Regulamento do IR deixa claro que:

1. a Receita Federal através de instrução normativa fixa o prazo de vida útil em condições normais ou médias, ou seja, há flexibilidade desde que comprovada a melhor adequação de outra taxa anual;
2. é assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens;
3. o contribuinte pode fazer prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente.
  - para comprovar a correção do percentual de 100% adotado, a empresa tem a obrigação de comprovar que o período de produção das aves matrizes é de no máximo 12 meses. Para isto são relacionados documentos. Dessa forma, não há como se questionar que o período de depreciação das aves matrizes é normalmente próximo a 11 meses, menos ainda do que a taxa utilizada pela empresa. Mesmo que sejam contestados os documentos da empresa, os razões contábeis demonstram que as aves efetivamente foram vendidas para abate em período inferior a 12 meses do início da atividade;
  - requer a homologação dos créditos de depreciação realizados a taxa de 100% ao ano, pois é condizente com a realidade da operação da empresa.

#### **1.4 Requerimentos**

- a empresa requer:
  - 1) o recebimento e processamento de sua manifestação;
  - 2) seja lhe dado provimento para:
    - a) homologar os PER/DCOMPs conforme fundamentado;
    - b) declarar homologadas as compensações;
    - c) atualizar monetariamente o valor do crédito não compensado.A repartição de origem encaminhou o processo para julgamento.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, acatando as alegações quanto ao aspecto temporal da apuração de créditos da contribuição no que se refere à aquisição de insumos (bens/produtos - emissão de NF de Simples Faturamento para entrega futura), mantendo as demais disposições contidas do *Despacho decisório* proferido pelo Órgão de origem

Intimado da decisão, a Recorrente interpôs recurso voluntário tempestivamente, conforme Termo de solicitação de juntada, no qual critica as razões da decisão recorrida e reproduz as alegações oferecidas na impugnação, na parte em que não logrou sucesso, inclusive o requerimento final.

É o relatório.

#### **Voto**

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, ressaltando o meu entendimento pessoal expresso

na decisão paradigma, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir.<sup>1</sup>

### Quanto ao afastamento da diligência

O despacho decisório de fls. 278-299 foi proferido com fundamentos e motivos suficientes para embasar as glosas realizadas pela fiscalização que, à época aplicava o conceito de insumo definido pela IN/SRF n.º 404, de 2004, restringindo o creditamento dos insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) que sofram alterações e/ou serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto (critério do IPI).

A título demonstrativo, destaca-se parte do despacho decisório onde consta os motivos e fundamentos para glosa:

#### 2.2.1. Aquisições de bens e serviços não enquadrados como insumos

*(...) Entretanto na relação de notas fiscais de aquisições de mercadorias que geraram créditos de PIS/COFINS, foram incluídos bens e serviços que não encontram enquadramento no referido inciso. Tratam-se, na verdade de despesas gerais, necessárias as operações industriais e comerciais normais de, qualquer estabelecimento industrial/comercial, sem direito a crédito das contribuições relativas ao Pis e-a Cofins. Abaixo, relacionamos os itens glosados em virtude ao não enquadramento como "insumos" como prediz a legislação:*

*a) Combustíveis e Lubrificantes: Óleo Diesel, Aditivo, Querosene, Óleo diferencial, dentre outros;*

*b) Mat. P/Aplicação Direta: fretes, óleo diesel;*

*Aquisição de Mercadorias - CFOP 1922: Lançamento efetuado a título de simples faturamente decorrente de compra para recebimento futuro.*

*d) Aquisições de Pessoa Física: fretes,;*

***Acerca dos bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de bens Ou produto destinados à venda e/ou na prestação de serviços, somente foram enquadrados como insumos a matéria-prima, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, e/ou serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, nos termos, da IN/SRF n.º 404, de 2004 - item 2.1.4. Ou seja, o termo "insumo", não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão somente aqueles bens e serviços que, adquiridos de-pessoa jurídica domiciliada no País, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na fabricação ou produção e prestação de serviços.***

*(...)*

***Outro item glosado, diz respeito, aos fretes entre estabelecimentos da empresa Granja Econômica Avícola Ltda, ou para envio de, industrialização, sendo os mesmos classificados como despesas operacionais que não geram direito ao crédito PIS/COFINS não-cumulativo por falta de expressa previsão legal. Ainda em relação ao frete ocorreram aquisições de Pessoas-Físicas o que está em desacordo com o que prediz a legislação, conforme item 2.1.4.***

***Itens como Material de Uso Geral, Manutenção Predial, Conservação e Limpeza, por mais que sejam imposições da legislação trabalhista e de órgãos de vigilância sanitária; não tem previsão legal para o creditamento na aquisição.***

---

<sup>1</sup> Deixa-se de transcrever o voto do relator, que pode ser consultado no acórdão paradigma desta decisão, transcrevendo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

### 2.2.2. Encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado

No período, a partir de 01/08/2004, somente geram direito a crédito os encargos de depreciação dos bens incorporados ao 'ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços adquiridos a partir de 01/05/2004, conforme art. 31, da lei n.º 10.865/2004.

Todavia, conforme o arquivo apresentado: DEPRECIÇÃO 10-2005 a 12-2006.xls; verifica-se o preenchimento incorreto da memória de cálculo em relação ao solicitado pela TIF 974/2011, como exemplo o campo "Nota Fiscal" preenchido com a informação "Diversas"; e o campo "Razão Social/Fornecedor" preenchido com a informação "TRANSFERENCIA CONSTRUÇÃO EM ANDAMENTO-CONTA 132.03.0033", "TRANSFERENCIA DA CONTA H18.10.0100-PRODUÇÃO ZOOTECNICA-RECRIA"; "TRANSFERENCIA DA • CONTA 1.18.13.01OPRODUÇÃO ZOOTECNICA-RECRIA", dentre outros, com descrição genéricas que inviabilizam a correta análise do . referido crédito.

Ou seja, os motivos para glosar o crédito apurado pela Recorrente foi de que os insumos não eram aplicados/consumidos no processo produtivo da contribuinte, a teor da IN/SRF 404/2004. A própria Recorrente apresentou sua defesa contestando todos os itens glosados, dando conta de ter ciência dos fundamentos utilizados para glosa.

Acaso o despacho decisório tivesse sido proferido de forma genérica, como explicitou o n. Relator, seria o caso de aplicar a determinação contida no artigo 59, do Decreto n.º 70.235/72, declarando sua nulidade por preterição do direito de defesa e, não determinar que unidade de origem proferisse nova análise dos itens glosados.

Diante do exposto, rejeita-se a proposta de conversão do julgamento em diligência.

### Quanto ao mérito

O recurso voluntário é tempestivo, e considerando o preenchimento dos demais requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.

Em não havendo preliminares, passa-se de plano ao mérito da lide.

*Ab initio*, cumpre delimitar a lide: permanecem controversos o item 2 do recurso voluntário - **Aquisições de bens e serviços - insumos**, que se subdivide nos subitens **a) combustíveis e lubrificantes – glosa indevida; b) crédito sobre manutenção de tratores; c) materiais, peças para máquinas e equipamentos, material elétrico/hidráulico; e d) material para aplicação direta – fretes sobre vendas; e** ainda o item 3 - **Encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado**.

### DO CREDITAMENTO DE INSUMOS

Quanto à matéria referente às glosas dos insumos do item 2 supra, que se creditou a recorrente, ao meu ver, não se tem como bem solucionar a lide nas condições em que se encontra o processo. Explico. As premissas usadas pela auditoria-fiscal para efetuar as glosas dos créditos ficaram anacrônicas, especialmente depois que o STJ julgou a matéria em sede de recurso repetitivo. Hodiernamente são utilizadas as conclusões do Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05, de 17 de dezembro de 2018, para tal mister.

Ainda cumpre observar que a forma genérica como foram levadas a efeito as glosas, por parte da auditoria-fiscal, dificulta sobremaneira a manifestação de forma específica sobre as glosas, por parte deste Colegiado. A título de exemplo, tem-se no Anexo I do despacho decisório todos os Bens e Serviços utilizados como insumos pela recorrente que foram glosados, todavia a descrição do produto, nas mais das vezes, é simplesmente “fretes”, sem nenhuma ligação com o que foi transportado.

Por outro giro, a forma pela qual a recorrente se defendeu, não se referindo especificamente em nenhum momento às glosas do Anexo I do despacho decisório, também não facilita a apreciação das sobreditas glosas. Sustenta a recorrente que *o conceito de insumo aplicável ao PIS e COFINS deve ser o mesmo aplicável ao imposto de renda*. Significa dizer que a recorrente se apropriou dos créditos das contribuições não cumulativas também de maneira que não se coaduna com o formato preconizado por este CARF, que obedece obrigatoriamente a jurisprudência consolidada dos tribunais superiores.

Nesse diapasão, vale trazer o pronunciamento do conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, redator do voto vencedor no acórdão 9303-007.535 - 3ª Turma, de 17/10/2018:

(...) Porém, como bem esclareceu a relatora em seu voto, o STJ, no julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1036 e seguintes do NCPC, trouxe um novo delineamento ao trazer a interpretação do conceito de insumos que entende deve ser dada pela leitura do inciso II dos art. 3.º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

A própria recorrente, Fazenda Nacional, editou a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado as seguintes teses: “(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei n.º 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) **o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte**”.

Portanto, a partir desta sessão de julgamento, por força do efeito vinculante da citada decisão do STJ, esse conselheiro passará a adotar o entendimento muito bem explanado pela relatora e também pela citada nota da PGFN.

Para que o conceito doravante adotado seja bem esclarecido, transcrevo abaixo excertos da Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, os quais considero esclarecedores dos critérios a serem adotados.

(...)

15. Deve-se, pois, **levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância**, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente **cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil**.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo **aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo**. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.

18. (...) Destarte, entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, **não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda**.

(...)

36. Com a edição das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade. **Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.**

(...)

38. **Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional.** Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, **mas cujo nexó de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.**

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. **Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.**

(...)

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “*conditio sine qua non*” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. **Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.**

(...)

50. Outro aspecto que pode ser destacado na decisão do STJ é que, ao **entender que insumo é um conceito jurídico indeterminado, permitiu-se uma conceituação diferenciada, de modo que é possível que seja adotada definição diferente a depender da situação**, o que não configuraria confusão, diferentemente do que alegava o contribuinte no Recurso Especial.

51. **O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.** Vale ressaltar que o STJ não adentrou em tal análise casuística já que seria incompatível com a via especial.

52. Determinou-se, pois, o retorno dos autos, para que observadas as balizas estabelecidas no julgado, fosse apreciada a possibilidade de dedução dos créditos

relativos aos custos e despesas pleiteados pelo contribuinte à luz do objeto social daquela empresa, ressaltando-se as limitações do exame na via mandamental, considerando as restrições atinentes aos aspectos probatórios.

(...)

Portanto, partindo dessas premissas é que iremos analisar, em cada caso, o direito ao crédito de PIS e Cofins de que tratam o inc. II do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Forte nas lições do acórdão da CSRF supra, que tem por base o acórdão do STJ e Nota da PGFN mencionados, **voto por converter o julgamento em diligência**, para que a unidade de origem do lançamento **proceda a nova análise** detalhada dos lançamentos contábeis das contas da escrituração contábil digital da contribuinte em que ocorreram as glosas constantes do Anexo I do despacho decisório, que engloba todas as aquisições de Bens e Serviços utilizados como insumos pela recorrente, e que foram glosados, nos termos do item "2.2.1. Aquisições de bens e serviços não enquadrados como insumos" do despacho decisório, e com base nos critérios descritos na fundamentação desta Resolução, **pronuncie-se, de forma fundamentada**, em relatório fiscal conclusivo, **quais deles não atendem aos requisitos da essencialidade ou relevância** estabelecidos anteriormente.

Após, dar ciência ao sujeito passivo do resultado da diligência, com reabertura do prazo de 30 (trinta dias) para apresentação de manifestação da recorrente, no tocante às conclusões da diligência proposta. Ao fim do prazo, com ou sem manifestação, devolva-se o processo a este Conselho para a conclusão do julgamento.

**Em virtude da rejeição da conversão do julgamento em diligência**, pela maioria de votos dos meus pares, **passa-se ao enfrentamento do mérito em si**.

Como a recorrente reproduziu parcialmente as alegações oferecidas na impugnação, deixando de fora apenas a parte em que logrou sucesso, e não havendo condições de aprofundar o exame das questões relativas aos insumos, adoto parcialmente as razões de fato e de direito da decisão recorrida, na parte em que a manifestação de inconformidade foi improcedente, nos termos do art. 50, § 1º, da Lei n.º 9.784/00 e art. 57, § 3º do RICARF:

**Regime não-cumulativo. Conceituação de Insumos. Combustíveis/lubrificantes. Manutenção de máquinas/equipamentos. Fretes**

Consoante o *Despacho Decisório*, as glosas de créditos efetuadas pela autoridade fiscal a partir de relação de notas fiscais de aquisição diziam respeito a bens/serviços considerados como *insumos* pela empresa, que, no entanto, se referiam a despesas gerais necessárias a operações industriais/comerciais normais de qualquer estabelecimento industrial/comercial, sem direito a crédito de PIS/COFINS.

Pelo que se entende se sua manifestação, a empresa pretende que o conceito de *insumo* deva ser tomado em sentido mais amplo, de modo a contemplar a totalidade dos dispêndios relacionados ao processo produtivo da empresa, do qual resulta a geração de sua receita/faturamento. Cita entendimentos judiciais e administrativos.

Nesse sentido verifica-se que o conceito de *insumo* aplicável no âmbito do regime não-cumulativo de tributação para o PIS e a COFINS é aquele resultante do cruzamento dos arts. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, com os arts. 66 da IN SRF n.º 247, de 2002, e 8º da IN SRF n.º 404, de 2004. Desta normatização é possível depreender-se que o termo *insumo* não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa. Para as *indústrias*, a legislação previu que, além dos insumos diretos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem), somente serão considerados *insumos* aqueles bens e serviços que,

adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda, de forma 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.

Conforme manifestações do Fisco e da empresa interessada, no caso em tela tem-se despesas decorrentes da utilização de veículos/maquinários que se deslocam para preparação/transporte/manuseio de matérias primas (incluídas as despesas com combustíveis/lubrificantes). Em relação às despesas com combustíveis e lubrificantes, empregados na frota própria/maquinário, deve ser observado que tanto o combustível quanto o lubrificante não são aplicados em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens, não sendo, pois, considerados insumos para fins de apuração de crédito das contribuições referidas. Igualmente, despesas com manutenção de máquinas (agrícolas ou não) utilizadas na produção de bens necessários à atividade da empresa não configuram *insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*. Tais gastos constituem despesas operacionais, os quais não geram créditos de PIS/COFINS, por falta de previsão legal.

No que se refere a *fretes*, consta assentado no *DD* (fl. 284): (...)

*Outro item glosado, diz respeito, aos fretes entre estabelecimentos da empresa Granja Econômica Avícola Ltda, ou para envio de industrialização, sendo os mesmos classificados como despesas operacionais que não geram direito ao crédito PIS/COFINS não-cumulativo por falta de expressa previsão legal. Ainda em relação ao frete ocorreram aquisições de Pessoas-Físicas o que está em desacordo com o que prediz a legislação, conforme item 2.1.4. (os grifos não constam do original)*

Nesse sentido, em se tratando da apuração de créditos sobre serviços de frete, a interpretação literal da legislação permite inferir que somente dará direito a crédito o frete contratado relacionado a operações de venda. Assim, não haverá geração de créditos de PIS/COFINS nos fretes relacionados ao mero deslocamento de insumos/produtos entre a zona de produção e estabelecimentos da empresa, ou remetidos para industrialização, ainda que isso signifique melhoria do ponto de vista logístico e comercial. Sobre o tema há algumas manifestações da RFB, que devem ser observadas neste julgamento (art. 7º da Portaria MF nº 341, de 2011).

Dessa forma, claro está que no regime de incidência não-cumulativa do PIS e da COFINS, não podem ser apurados/descontados créditos em relação à manutenção, combustíveis e lubrificantes aplicados em maquinário/caminhões utilizados para o transporte interno/externo de matérias-primas e produtos intermediários, bem como de fretes que não se relacionem a operações de venda, nos termos da legislação vigente.

(...)

#### **Encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado**

Segundo consta do *DD*, as glosas se referem a:

- a) preenchimento incorreto de memória de cálculo em relação ao solicitado através de intimação, havendo descrições genéricas que inviabilizaram a correta análise do crédito pretendido;
- b) apropriação de despesas com taxas de depreciação em divergência com a legislação no que se refere a créditos gerados pela amortização de *aves matrizes*.

Na manifestação de inconformidade a empresa se refere a depreciação de bens transferidos e depreciação de *aves matrizes*.

No que tange ao primeiro item, o Fisco, através de *TIF*, intimou a contribuinte a *apresentar memória de cálculo, mensal e em meio digital, explicitando a composição e origem das informações prestadas sobre os Bens do Ativo*

*Imobilizado - demonstrativo a ser apresentado contendo, dentre outros, os seguintes campos: especificação do fornecedor (Nome e CNPJ), o número do documento fiscal de aquisição, data de aquisição do bem, descrição detalhada do bem, o valor de aquisição, taxa de depreciação utilizada, e valor do encargo de depreciação utilizado, com totalizador ao final do mês.*

Entretanto, houve incorreção de informações no arquivo entregue, consoante relatado no DD (fl. 286):

*Todavia, conforme o arquivo apresentado: DEPRECIÇÃO 10-2005 a 12-2006.xls, verifica-se o preenchimento incorreto da memória de cálculo em relação ao solicitado pela TIF 974/2011, como exemplo o campo "Nota Fiscal" preenchido com a informação "Diversas"; e o campo "Razão Social/Fornecedor" preenchido com a informação "TRANSFERENCIA CONSTRUÇÃO EM ANDAMENTO-CONTA 132.03.0033", "TRANSFERENCIA DA CONTA 118.10.0100-PRODUÇÃO ZOOTECNICA-RECRIA"; "TRANSFERENCIA DA CONTA 118.13.0100-PRODUÇÃO ZOOTECNICA-RECRIA", dentre outros, com descrição genéricas que inviabilizam a correta análise do referido crédito.*

Tal verificação pode ser feita observando-se as planilhas anexadas ao DD (fls. 292 a 299).

Note-se que o cômputo da depreciação é uma faculdade da pessoa jurídica.

Havendo seu exercício, esse encargo necessita restar devidamente comprovado, atentando-se que a escrituração faz prova em favor dos contribuintes dos fatos nela registrados e comprovados por documentação hábil, o que não ocorreu no caso. Dessa forma, eventual crédito referente à depreciação de bens do ativo imobilizado deveria estar suportado por documentos pertinentes que comprovassem a correção dos cálculos, para que pudesse ser deduzido na apuração da contribuição devida.

Ademais, ao contrário do que alegado pela empresa, teve ela a oportunidade de comprovar/atestar a correção de seus procedimentos e não o fez, nem mesmo quando apresentou sua peça de contestação ao DD. As cópias de *Razão Analítico* juntadas à manifestação de inconformidade não comprovam a formação de créditos relativos à depreciação de bens do ativo imobilizado. Ali estão apontadas diversas despesas/custos dos quais não se pode inferir que resultassem créditos da contribuição apurados conforme a legislação, ou seja, ainda que conste a indicação de NFs, não supre ela, para fins fiscais, a documentação de aquisição pertinente, necessária à dedutibilidade de despesas sujeitas à depreciação, para fins de geração de créditos. Note-se, ainda, que dentre os custos relacionados constam salários/ordenados, férias, rescisões, salário educação, INSS, FGTS, multa rescisória, alimentação, cesta básica, material de limpeza e higiene, seguro e aluguel, não podendo a contribuinte pretender que a autoridade julgadora separe eventuais valores passíveis de apuração de créditos relativos a encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, tarefa que lhe cabe inteiramente (nesse sentido ver item a seguir *Ônus da prova*).

Desta forma, mantém-se as glosas sob este título.

### **Créditos gerados por amortização de aves matrizes**

Consoante o PN CST n.º 57, de 1976, os animais, classificados no Ativo Imobilizado das empresas agrícolas ou pastoris, tais como animais de trabalho, matrizes e reprodutores, podem ser depreciados, uma vez que com o decorrer do tempo vão perdendo sua capacidade de trabalho ou reprodução, conforme o caso.

A Lei n.º 6.404, de 1976 (art. 179) dispôs sobre a classificação no ativo imobilizado:

*Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:*

(...);

*IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial;*

(...)

Por sua vez, o art. 305, *caput*, do RIR/1999, inserido no capítulo que cuida da apuração do lucro operacional, prescreve que *poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal* (dos bens depreciáveis trata o art. 307 do Regulamento), enquanto que o art. 309, *caput*, do RIR/1999, dispõe que *a quota de depreciação registrável na escrituração como custo ou despesa operacional será determinada mediante a aplicação da taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição dos bens depreciáveis.*

No que toca à taxa anual de depreciação, ela *será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos*, consoante o art. 310, *caput*, do RIR/1999. O § 1º desse artigo estabelece que a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) *publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente* (o grifo não consta do original). Nesse sentido, a IN SRF nº 162, de 1998, com base nesse dispositivo, fixou o prazo de vida útil e a taxa de depreciação de uma extensa lista de bens, sem prejuízo de outros atos já então existentes.

Portanto, a RFB publica periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, ficando assegurado aos contribuintes o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente.

Como no item anterior, destaca-se que o ônus da comprovação do direito creditório é da empresa, pois se trata de uma solicitação de ressarcimento/compensação, de seu exclusivo interesse. Assim sendo, descartam-se as cópias de livro *Razão* apresentadas junto da peça de contestação, bem como dos documentos padrão ou planilhas (esses de autoria de empresas que operam no comércio de aves), entendendo-se não ter ela trazido aos autos provas cabais e inidôneas que atestassem o montante de bens/valores capazes de geração de créditos da contribuição. Não há como ser aceita a documentação apresentada pela manifestante, já que elaborada por entidade não oficial, estando correta a glosa dos créditos decorrentes dos encargos com depreciação do ativo imobilizado no que se refere a *aves matrizes*.

### **Ônus da Prova**

Da delimitação do *onus probandi* depende a definição de grande parte das responsabilidades processuais. Assim é nas relações de direito privado e, igualmente, nas relações de direito público, dentre as quais as relacionadas à imposição tributária. No caso em tela, trata-se de processo administrativo em que se discute a existência de direito de crédito utilizado por contribuinte, mediante os meios legalmente previstos.

No que se referente à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas, a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar.

Assim é que, nos casos de lançamentos de ofício, não basta a afirmação, por parte da autoridade fiscal, de que ocorreu o ilícito tributário; ao contrário, é fundamental que a infração seja devidamente comprovada, como se depreende do § 1º do art. 38 do Decreto n.º 7.574, de 2011, que determina que os autos de infração/notificações de lançamento deverão ser instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do fato motivador da exigência. Esse, portanto, o quadro nos lançamentos de ofício: à autoridade fiscal incumbe provar, pelos meios de prova admitidos pelo direito, a ocorrência do ilícito; ao impugnante, cabe o ônus de provar o teor das alegações que contrapõe às provas ensejadoras do lançamento.

Entretanto, nos casos de utilização de direito creditório pelos contribuintes o quadro resta modificado. Quando a situação posta se refere a desconto, restituição, compensação ou ressarcimento de créditos, é atribuição deles a demonstração da efetiva existência do direito pretendido. O CPC, aplicável subsidiariamente ao Decreto citado, estabelece que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto a fato constitutivo do seu direito (art. 333).

Assim, em qualquer dos tipos de repetição é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do direito pretendido pelos contribuintes; ausentes os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito, o pedido/declaração fica inarredavelmente prejudicado. Nesse sentido, a IN RFB no 1.300, de 2012, que rege atualmente os processos de restituição/compensação/ressarcimento de créditos tributários, assim expressa em alguns de seus dispositivos:

*Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:*

*I - a requerimento do sujeito passivo ou da pessoa autorizada a requerer a quantia; ou II - mediante processamento eletrônico da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF).*

*§ 1º A restituição de que trata o inciso I do caput será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do programa Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP).*

*§ 2º Na impossibilidade de utilização do programa PER/DCOMP, o requerimento será formalizado por meio do formulário Pedido de Restituição ou Ressarcimento, constante do Anexo I desta Instrução Normativa, ou mediante o formulário Pedido de Restituição de Valores Indevidos Relativos a Contribuição Previdenciária, constante do Anexo II desta Instrução Normativa, conforme o caso, aos quais deverão ser anexados documentos comprobatórios 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. (não grifado no original)*

*§ 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 do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15, de 23 de outubro de 2001.

Portanto, em entendendo a autoridade fiscal que os documentos/informações produzidas pelos contribuintes durante o procedimento fiscal não se mostram bastantes e suficientes para demonstrar, de forma inequívoca, o crédito pretendido, ou entendendo inexistente o crédito, em razão de que as operações demonstradas pela interessada não são enquadráveis nas hipóteses de creditamento legalmente previstas, cabe a este negar direito, total ou parcialmente, explicitando claramente sua motivação.

Neste caso, cabe aos contribuintes, em defesa ao crédito pretendido, provar o teor das alegações contrapostas aos argumentos da autoridade fiscal para não acatar, total ou parcialmente, o alegado crédito. Importante é que, não basta aos contribuintes apenas alegar sem provar; não basta, simplesmente vir aos autos discordando do entendimento do fiscal, afirmando possuir o direito ao crédito. Os contribuintes devem ser capazes de comprovar cabalmente o direito alegado, demonstrando sua conformidade com os dispositivos legais de regência.

Saliente-se, ainda, que no âmbito de um procedimento fiscal de análise de direito creditório, todas as declarações, informações, documentos e registros contábeis elaborados pelos contribuintes somente fazem prova a seu favor perante o Fisco quanto à existência de direito pretendido, se calcados em documentos fiscais, hábeis e idôneos.

No caso em tela, para a maior parte das glosas a empresa, em regra, não conduziu aos autos elementos necessários à comprovação de suas alegações, limitando-se, em muito, a protestar pela validade dos créditos glosados. (...)

#### **Entendimentos Administrativos e Judiciais**

Com relação às alusões feitas pela manifestante a entendimentos administrativos (inclusive do CARF), verifica-se que de acordo com o art. 100, inciso II, do CTN, as decisões de órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa são fontes secundárias de direito tributário, como normas complementares das chamadas fontes primárias, somente quando a lei lhes atribuir eficácia normativa. Como não existe norma em vigor que atribua às decisões administrativas tal efeito, possuem eficácia restrita aos casos para os quais foram proferidas. No que concerne à decisão judicial mencionada pela contribuinte, verifica-se que conforme o art. 4º do Decreto nº 2.346, de 1997, a extensão dos efeitos de decisões judiciais, no âmbito da RFB, possui como pressuposto a existência de decisão definitiva do STF acerca da inconstitucionalidade da lei que esteja em litígio, e ainda assim, havendo de ser editado ato específico do Sr. Secretário da Receita Federal do Brasil nesse sentido. A decisão deve versar sobre o mesmo tema específico e, ainda, ter efeitos *erga omnes*, conforme as hipóteses para estes previstas no nosso ordenamento jurídico. Não estando enquadradas nessa hipótese, as sentenças judiciais só têm efeito para as partes para as quais são dadas.

#### **Regime não-cumulativo. Ressarcimento/compensação. Atualização monetária.**

Impossibilidade No que tange à atualização monetária do crédito pretendido em ressarcimento/compensação, deve ser expressado que eventuais créditos de PIS decorrentes do regime da não-cumulatividade não podem sofrer incidência de correção monetária desde a data da constituição dos mesmos, tendo em vista a existência de dispositivo legal expresso vedando tal pretensão, a teor do que dispõem os arts. 13 e 15 da Lei nº 10.833, de 2003, que trataram especificamente do assunto:

*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 n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto nos incisos I e II do § 3º do art. 1º, nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º, incisos II e III, 10 e 11 do art. 3º, nos §§ 3º e 4º do art. 6º, e nos arts. 7º, 8º, 10, incisos XI a XIV, e 13. (...)*

Logo, reputa-se descabida a pretensão da contribuinte, diante da vedação expressa de atualização monetária de eventual crédito.

Posto isso, voto por **negar 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.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a conversão do julgamento em diligência. No mérito, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator