ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11020.721179/2008-86
CÓPIA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	11020.721179/2008-86
Recurso nº	1 Voluntário
Acórdão nº	**3801-001.795 – 1ª Turma Especial**
Sessão de	20 de março de 2013
Matéria	COFINS NÃO-CUMULATIVA - RESSARCIMENTO
Recorrente	SAN MARINO ÔNIBUS E IMPLEMENTOS LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO DO ESTOQUE DE ABERTURA. - INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. PERCENTUAL

A alíquota a ser aplicada no cálculo do crédito presumido sobre estoques de produtos destinados à fabricação dos produtos sujeitos ao regime monofásico e que não geraram crédito na aquisição, em razão de limitação legal, é de 7,6%.

CRÉDITO PRESUMIDO - ESTOQUE DE ABERTURA - VALORAÇÃO DO ESTOQUE - LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA.

O estoque de abertura deve ser valorado segundo os critérios adotados para fins do imposto de renda e o valor do ICMS, quando recuperável, não integra o valor dos estoques a ser utilizado como base de cálculo do crédito presumido.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEIS. RATEIOS. COMPROVAÇÃO.

Os combustíveis utilizados ou consumidos diretamente no processo fabril geram o direito de descontar créditos da Cofins apurada de forma não-cumulativa, todavia o reconhecimento dos créditos está condicionado a comprovação efetiva dos rateios de absorção.

NORMAS PROCESSUAIS. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA NO MOMENTO OPORTUNO. PRECLUSÃO

Na apreciação do recurso voluntário não se toma conhecimento de matéria não suscitada na impugnação, quando se instaura a fase litigiosa do processo administrativo fiscal, por preclusa.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/05/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES, Assinado digitalmente em 09/05/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES
Impresso em 16/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, no sentido de estabelecer que no cálculo do crédito presumido sobre estoque, a alíquota a ser aplicada é de 7,6%.

(assinado digitalmente)
Flávio de Castro Pontes – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio de Castro Pontes, Sidney Eduardo Stahl, José Luiz Bordignon, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Marcos Antônio Borges e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira.

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/05/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES, Assinado digitalmente em 09/05/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES
Impresso em 16/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

> *Trata o presente processo de manifestação de inconformidade contra despacho Decisório que deferiu parcialmente pedido de ressarcimento de créditos do mercado externo de Cofins e homologou as compensações declaradas até o limite do direito creditório reconhecido. O processo encontra-se apensado ao de nº 11020.002488/2005-19 que inicialmente continha pedidos de ressarcimento de créditos do mercado externo de PIS e de Cofins do 4º trimestre de 2004, e nos termos da informação de fls. 121 daquele processo, o pedido de ressarcimento de Cofins foi transferido para este processo, permanecendo naquele processo apenas o pedido referente ao PIS.*
>
> *De acordo com o Relatório Fiscal, constatou-se a existência de irregularidades na escrituração da empresa, a qual não oferecia suporte para o valor solicitado. Com relação ao cálculo de crédito presumido sobre o estoque de abertura, entende a fiscalização que "Quando da transição da incidência monofásica da contribuição para o ingresso no regime não cumulativo da Lei 10.865/04 em 01/08/2004, não houve mudança no limite previsto nos textos legais analisado" (sic). Inicialmente, a empresa aplicou os percentuais de 3% e 0,65% sobre o valor dos estoques existentes em 30/04/2004, apropriando os valores em 13 parcelas a partir de maio de 2004. Após estudo efetuado por empresa de auditoria contratada apropriou-se do diferencial de alíquota de 7,6% e 1,65% respectivamente para Cofins e para o PIS. A interessada apurou também crédito presumido sobre o valor do ICMS que compunha o estoque de abertura em 30/04/2004. Ressaltou ainda a fiscalização que "os créditos presumidos de estoque de abertura não são passíveis de ressarcimento e/ou compensação pois o art. 6º da 10.8333 dispõe que os créditos do art. 3º poderão ser passíveis de ressarcimento, mas não menciona os créditos do art. 12".*
>
> *A Fiscalização glosou ainda créditos sobre despesas com combustível, onde a empresa utilizou o rateio de "20% sobre o montante total dos gastos supostamente utilizados no processo produtivo".*
>
> *A Fiscalização apurou divergências nas informações referentes às receitas de exportação, o que resultou na elaboração de demonstrativo (fls. 95/96) com recálculo de índices relativos de receitas de mercado interno e externo. Confeccionou o demonstrativo de fls. 107, onde especifica os valores que não são passíveis de creditamento e o valor passível de ressarcimento com base no art. 6º da Lei 10.833/2003.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/05/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES, Assinado digitalmente em 09/05/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES
Impresso em 16/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A interessada insurge-se tempestivamente contra o deferimento parcial de seu pleito.

Defende a possibilidade de creditamento dos valores referentes ao crédito presumido do estoque de abertura. Relata que com o advento das Leis 10.637/2002 e nº 10.833/2003, por força de disposições contidas nos referidos dispositivos legais, receitas sujeitas ao regime monofásico restaram excluídas da apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e para a Cofins. Acredita que a Lei nº 10.865/2004 teria extinguido o regime monofásico e instituído o regime não cumulativo das contribuições, com aplicação de alíquotas diferenciadas para o cálculo do crédito presumido do estoque de abertura. Afirma que por opção exercida desde 1º de maio de 2004, deixou de apurar a contribuição pelo regime monofásico e ingressou na sistemática da não cumulatividade. Defende a aplicação dos percentuais de 7,6% e 1,65% no cálculo do crédito presumido sobre estoques respectivamente para o Cofins e para o PIS, citando como fundamento legal os §7º e §9º do art. 12 da Lei nº 10.833/2003 e os §7º e§9º do art. 11 da lei 10.637/2003.

Alega ser possível o cálculo de crédito presumido sobre o montante do ICMS que compunha o valor dos estoques de abertura. Cita a IN SRF nº 404/2004, a qual teria determinado em seu art. 8º que o ICMS pode ser computado no cálculo do crédito presumido sobre o estoque de abertura.

Argumenta não existir legislação vedando o ressarcimento do crédito presumido sobre o estoque de abertura.

No que tange ao crédito sobre despesas com combustíveis relata ser pessoa jurídica que se dedica a atividades de transporte, comprando combustíveis que servem a diversas finalidades, entre elas, a utilização na produção no teste dos ônibus antes de saírem da empresa. Afirma que 20% dos combustíveis adquiridos são utilizados no processo produtivo, como insumos.

A DRJ em Porto Alegre (RS) julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, considerando definitiva na esfera administrativa a matéria não expressamente contestada, nos termos da ementa abaixo transcrita:

CRÉDITO PRESUMIDO SOBRE ESTOQUE DE ABERTURA – TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA – POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO – PERCENTUAL – As empresas que fabricam produtos sujeitos a incidência monofásica e ingressaram na sistemática da não cumulatividade têm direito ao cálculo do crédito presumido sobre o estoque de abertura. Como regra geral deve ser aplicado o percentual de 0,65% para o PIS e 3,0% para a Cofins. Entretanto, se a pessoa jurídica já apurava essas contribuições no regime da não cumulatividade em relação a parte de suas receitas, deve calcular créditos sobre o valor da parcela de seu estoque relativa aos insumos que não geraram créditos na aquisição, por serem destinados à fabricação de produtos sujeito à incidência monofásica e, nesse

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/05/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES, Assinado digitalmente em 09/05/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES
Impresso em 16/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

caso, o percentual a ser aplicado no cálculo do crédito presumido será de 1,65% para o PIS e 7,6% para a Cofins.

CRÉDITO PRESUMIDO – ESTOQUE DE ABERTURA

O valor do ICMS, quando recuperável, não integra o valor dos estoques a ser utilizado como base de cálculo do crédito presumido previsto no art. 11 da Lei nº 10.637, de 2002.

COMBUSTÍVEL – TESTE DE VEÍCULO – INSUMO – IMPOSSIBILIDADE - O combustível utilizado para o teste de veículos prontos não caracteriza insumo do processo produtivo não sendo possível o crédito sobre essa despesa.

MATÉRIA NÃO-IMPUGNADA –

A matéria que não for expressamente contestada torna-se definitiva na esfera administrativa.

Discordando da decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário, instruído com diversos documentos, cujo teor é sintetizado a seguir.

Em breve arrazoado, inicialmente, descreve os fatos argumentando que não merece prosperar o entendimento da decisão recorrida.

Quanto ao crédito presumido sobre o estoque de abertura, relata que no acórdão recorrido consta que quando do ingresso da sistemática da não cumulatividade, como regra geral o percentual a ser aplicado sobre o valor do estoque de abertura é de 0,65% para o PIS e 3% para Cofins. Entretanto, caso a pessoa jurídica já apurasse parte de suas receitas pela sistemática da não cumulatividade anteriormente a 31/07/2004 ou 30/04/2004, caso da opção antecipada, o percentual a ser aplicado sobre a parcela do seu estoque relativa a insumos seria de 1,65% para o PIS e 7,6% para a Cofins.

Discorda dessa tese do acórdão recorrido, pois o regime não cumulativo já existe para o PIS desde dezembro de 2002 e para a Cofins desde fevereiro de 2004, nos termos das Leis 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente. E a partir de então os fornecedores de insumos da ora recorrente passaram para esse regime, consequentemente, a recorrente já adquiria insumos com as alíquotas de 1,65% para o PIS e 7,6% para a Cofins, ou seja, os insumos adquiridos já foram tributados nas etapas anteriores pelas alíquotas já vigentes da não cumulatividade.

Além do mais, o parágrafo 9º do artigo 12 da Lei nº 10.833/03 para a Cofins e o artigo 11 da Lei nº 10.637/02 já dispunham pela aplicação da alíquota de 7,6% e 1,65% na abertura do estoque, mesmo que de aquisições de produtos que não geraram crédito na entrada por serem destinados, originalmente, para o regime monofásico.

No que se refere a inclusão do ICMS que compunha o valor dos estoques de abertura, não merece subsistir a alegação da fiscalização, segundo a qual tais valores não devem compor o cálculo do crédito presumido. Traz como suporte legal ao seu direito a Instrução Normativa SRF nº 404/04.

Em relação aos créditos sobre despesas com combustíveis, sustenta que eles devem ser enquadrados no conceito de insumos, pois durante o processo de produção até a

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/05/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES, Assinado digitalmente em 09/05/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES
Impresso em 16/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

comercialização e exportação dos reboques, semi-reboques, ônibus, caçambas para acoplagem em caminhões, peças e acessórios para veículos, entre outros, a empresa utiliza-se de combustíveis para testes em todos os ônibus e demais veículos, antes destes saírem da empresa, ou seja, antes de encerrado o processo produtivo. Informa que os testes realizados pela empresa são exigências feitas por lei.

No sentido de que os citados combustíveis se enquadram no conceito de insumo, cita Leis, Solução de Consulta, Instrução Normativa, Constituição Federal e jurisprudências administrativa e judicial.

Em relação ao recálculo de índices relativos de receitas de mercado interno e externo, discorda do entendimento do acórdão recorrido que considerou essa matéria não impugnada.

Ressalta que ao apresentar a manifestação de inconformidade, impugnou todos os pontos glosados no despacho decisório, conforme a parte final do pedido.

De forma genérica, sem questionar de forma específica os cálculos, com base no princípio da verdade material, requer a reapreciação deste ponto pela instância superior.

Por fim, requer que fosse dado provimento ao seu recurso voluntário para reconhecer a legitimidade do crédito presumido sobre o estoque de abertura e crédito sobre despesas com combustíveis e, considerado como impugnado o recálculo de índices relativos de receitas de mercado interno e externo.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/05/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES, Assinado digitalmente em 09/05/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES
Impresso em 16/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Voto

Conselheiro Flávio de Castro Pontes

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, portanto dele toma-se conhecimento.

As matérias em discussão nesse litígio administrativo são objeto de inúmeras controvérsias entre a Fazenda Nacional e os contribuintes. O julgador com os elementos probatórios tem que solucioná-las. Assim, as matérias serão enfrentadas por tópicos específicos, em consonância com as alegações da requerente no recurso voluntário.

1 – Crédito presumido do estoque de abertura

Esta controvérsia tem por objeto o valor do percentual a ser aplicado sobre o estoque de abertura.

A decisão "a quo" entendeu que este percentual é de 3% para a Cofins, tendo em vista que não há nos autos prova de que a autuada já estivesse submetida ao regime da não cumulatividade para parcela de suas receitas anteriormente a 01/05/2004.

Por seu turno, a recorrente sustenta que já adquiria insumos com as alíquotas de 1,65% para o PIS e 7,6% para a Cofins, ou seja, os insumos adquiridos já foram tributados nas etapas anteriores pelas alíquotas já vigentes da não cumulatividade. Além disso, argumenta que o parágrafo 9º do artigo 12 da Lei nº 10.833/03 para a Cofins já dispunha pela aplicação da alíquota de 7,6% na abertura do estoque, mesmo que de aquisições de produtos que não geraram crédito na entrada por serem destinados, originalmente, para o regime monofásico.

Nesta matéria, também assiste razão à recorrente

O art. 12 da Lei nº 10.833/2003 (e alterações) disciplina o direito de desconto correspondente ao estoque de abertura:

> *Art. 12.* ***A pessoa jurídica contribuinte da COFINS, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3o, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens*** *de que tratam os incisos I e II daquele mesmo artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes na data de início da incidência desta contribuição de acordo com esta Lei.*
>
> *§ 1o O montante de crédito presumido será igual ao resultado da aplicação do percentual de 3% (três por cento) sobre o valor do estoque.*
>
> *§ 2o O crédito presumido calculado segundo os §§ 1o, 9o e 10 deste artigo será utilizado em 12 (doze) parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir da data a que se refere o caput deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/05/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES, Assinado digitalmente em 09/05/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES
Impresso em 16/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

§ 3o O disposto no caput aplica-se também aos estoques de produtos acabados e em elaboração.

(...)

§ 7o ***O disposto neste artigo aplica-se, também, aos estoques de produtos que não geraram crédito na aquisição, em decorrência do disposto nos §§ 7o a 9o do art. 3o desta Lei, destinados à fabricação dos produtos de que tratam as Leis nos 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outros submetidos à incidência monofásica da contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)***

§ 8o As disposições do § 7o deste artigo não se aplicam aos estoques de produtos adquiridos a alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela incidência da contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 9o ***O montante do crédito presumido de que trata o § 7o deste artigo será igual ao resultado da aplicação do percentual de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) sobre o valor do estoque. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)***

§ 10. O montante do crédito presumido de que trata o § 7o deste artigo, relativo às pessoas jurídicas referidas no art. 51 desta Lei, será igual ao resultado da aplicação da alíquota de 3% (três por cento) sobre o valor dos bens em estoque adquiridos até 31 de janeiro de 2004, e de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) sobre o valor dos bens em estoque adquiridos a partir de 1o de fevereiro de 2004. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004 (grifou-se)

Como visto, o § 7º reconhece que o direito ao crédito aplica-se aos estoques de produtos destinados, que não geraram crédito na aquisição em razão de limitação legal (§§ 7° a 9°do art. 3° da Lei n° 10.637/2002), à fabricação dos produtos sujeitos ao regime monofásico.

A partir de uma interpretação sistemática com outros dispositivos, em especial o princípio da não cumulatividade, e do exame dos elementos comprobatórios, verifica-se que sobre o estoque de abertura a empresa não havia descontado créditos porque grande parte de suas receitas estavam submetidas ao regime de incidência monofásica.

Com efeito, a recorrente não pode ser prejudicada pelo fato de que não é possível apurar o valor exato das receitas que estavam submetidas ao regime monofásico. Esta apuração se mostrou inviável em razão de que a autoridade fiscal não juntou aos autos administrativos os respectivos DACONs.

Destarte, no caso vertente aplica-se o §9º do art. 12 da Lei nº 10.833/2003 que estabelece o percentual de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) sobre o valor do estoque.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/05/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES, Assinado digitalmente em 09/05/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES
Impresso em 16/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

De sorte que não se compartilha com o entendimento da decisão de primeira instância de que o percentual deverá ser de 3%, tendo em vista que não há nos autos prova de que a autuada já estivesse submetida ao regime da não cumulatividade para parcela de suas receitas anteriormente a 01/05/2004. O ônus da prova neste caso é da administração fazendária, que por ocasião da glosa não mencionou este requisito. Não se pode inovar no julgamento.

Em suma, no cálculo do crédito presumido sobre estoque, a alíquota a ser aplicada é de 7,6%.

CÓPIA

2 Inclusão do ICMS no valor do estoque de abertura

Essa matéria têm como ponto controvertido o direito de incluir o ICMS no valor de estoque de abertura.

Com razão a autoridade fiscal no sentido de que os valores de ICMS quando recuperáveis não integram os valores do estoque, conforme será demonstrado.

Em oposição a essa tese, a recorrente sustenta o direito ao crédito presumido com base no art. 8º, § 3º da Instrução Normativa SRF nº 404/04, que dispõe:

> *Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*
>
> *I - das aquisições efetuadas no mês:*
>
> *a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;*
>
> ***b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:***
>
> *b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados* **à venda; ou b.2) na prestação de serviços;**
>
> *(...)*
>
> *§ 3º Para efeitos do disposto no inciso I, deve ser observado que:*
>
> *I - o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o valor do custo dos bens; e*
>
> *II - **o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) integra o valor do custo de aquisição de bens e serviços.***
>
> *(...)(grifou-se)*

Este dispositivo tem que ser interpretado restritivamente, isto é aplica-se somente as aquisições efetuadas no mês, não abrangendo a apuração do crédito presumido da Cofins calculado sobre o valor do estoque de abertura.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/05/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES, Assinado digitalmente em 09/05/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES
Impresso em 16/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O cálculo do crédito presumido tem regramento próprio, a exemplo do artigo 69 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, e suas alterações, e art. 26 da Instrução Normativa SRF nº 404/04, abaixo transcritos:

Art. 69. A pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido que adotar o regime de tributação com base no lucro real, na hipótese de, em decorrência dessa opção, sujeitar-se à incidência não cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens, quando adquiridos para revenda ou utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços que geram direito ao aproveitamento de crédito, na forma do art. 66.

*§ 1º Para calcular o valor do crédito presumido de que trata o **caput**, deve-se:*

I - apurar o valor dos estoques de mercadorias, matérias-primas e de produtos acabados ou em elaboração, bem assim dos serviços utilizados, na forma do inciso I do art. 66; e (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

II – aplicar ao valor apurado, na forma do inciso I deste parágrafo, o percentual de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento).

§ 2º O crédito presumido calculado segundo o § 1º será utilizado em doze parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir da data em que adotado o lucro real.

*§ 3º Para efeitos deste artigo, **a pessoa jurídica deverá realizar o inventário e valorar o estoque segundo os critérios adotados para fins do imposto de renda, fazendo os devidos lançamentos contábeis, na data em que adotar o regime de tributação com base no lucro real.***

(...)

Art. 26. A pessoa jurídica sujeita a incidência da Cofins não-cumulativa, tem direito aos créditos previstos no art. 8º, referentes ao estoque de bens de que trata o seu inciso I, existentes em 1º de fevereiro de 2004, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País.

§ 1º O montante de crédito presumido será igual ao resultado da aplicação do percentual de 3% (três por cento) sobre o valor do estoque.

§ 2º O crédito presumido calculado na forma do disposto no § 1º será utilizado em doze parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir de 1º de fevereiro de 2004.

§ 3º O disposto no caput aplica-se também aos estoques de produtos acabados e em elaboração.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/05/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES, Assinado digitalmente em 09/05/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES
Impresso em 16/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Essas normas complementares não atentaram contra a legalidade, além de não terem extrapolado os limites traçados na respectiva lei. A norma é explícita no sentido de que o estoque deve ser valorado segundo os critérios adotados para fins do imposto de renda.

Assim, como bem assentado pela decisão recorrida, a glosa da fiscalização é procedente, visto que não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal, conforme o disposto no art. 289 do Decreto 3.000/1999, Regulamento do Imposto de Renda.

Em outras palavras, as instruções normativas acima delimitaram o crédito presumido, de sorte que o valor do ICMS, quando recuperável, não integra o custo do estoque, segundo a Legislação do Imposto de Renda acima citada.

Não se pode perder de vista que a administração fazendária deu ampla publicidade a essa tese, conforme consta nas instruções para preenchimento do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais Mensal, versão 1.0 (Dacon Mensal 1.0), aprovadas pela Instrução Normativa SRF n° 669, de 11 de agosto de 2006:

> *Linha 16A/19 - Crédito Presumido Relativo a Estoque de Abertura...*
>
> *Atenção:*
>
> *...*
>
> *e)* ***Os valores do ICMS*** *e do IPI,* ***quando recuperáveis, não integram o valor dos estoques a ser utilizado como Base de Cálculo do Crédito Presumido, em observância à Legislação do Imposto de Penda".*** *(grifou-se)*

Em suma, em relação a essa matéria, não merece reparo a decisão recorrida.

3 Créditos sobre despesas com combustíveis

A recorrente insurgiu-se contra a glosa dos créditos sobre despesas com combustíveis e lubrificantes.

Nesta matéria a primeira controvérsia é se os combustíveis utilizados para testes enquadram-se no conceito de insumo. A decisão *a quo* entendeu que o combustível utilizado no teste de veículos não obedece ao conceito de insumo estabelecido pela legislação, uma vez que foi aplicado ou consumido após o processo de fabricação.

A legislação de regência, Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e alterações posteriores, estabelecia:

> *Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º* ***a pessoa jurídica poderá descontar créditos*** *calculados em relação a: (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)*
>
> *I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/05/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES, Assinado digitalmente em 09/05/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES
Impresso em 16/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

*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 consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

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.

(...) (grifou-se)

Deste modo, para descontar créditos, é necessário que os insumos adquiridos pela pessoa jurídica sejam aplicados diretamente na fabricação do produto. Dos elementos que constam neste processo administrativo fiscal, constata-se que, de fato, os combustíveis e lubrificantes são aplicados no processo produtivo. O veículo somente está pronto para o consumo após os testes exigidos por lei, *in casu,* o Código de Trânsito Brasileiro.

Em síntese, os combustíveis e lubrificantes utilizados nos testes dos veículos configuram insumos, visto que são consumidos diretamente no processo fabril.

Superada essa controvérsia, examina-se os elementos comprobatórios.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/05/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES, Assinado digitalmente em 09/05/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES
Impresso em 16/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A propósito, constata-se que não há discussão em relação ao direito de descontar créditos com as aquisições de combustíveis. A fiscalização tão-somente não aceitou o critério de rateio de custos utilizado pela recorrente. Confira-se o posicionamento da autoridade fiscal:

> *Entretanto no que pesem a argumentação legal ou a existência efetiva dos gastos à forma sugerida e acolhida pela empresa para efetuar o cálculo do encargo, não é alcançada pela legislação que rege a matéria, bem como, não obedece aos princípios contábeis normalmente aceitos. Apropriações de créditos por meios de rateios de custos, neste caso,* ***"20% sobre o montante total dos gastos supostamente utilizados no processo produtivo",*** *dos insumos utilizados tanto na produção como em outras atividades não ligadas diretamente ao processo produtivo e a constatação de utilização deste produto por mais de uma empresa, são elementos suficientes para desconsideração dos créditos a que o contribuinte faria jus. (grifo do original)*

Neste aspecto, a autoridade fiscal tem razão, a recorrente não comprovou de forma satisfatória que 20% das aquisições de combustíveis e lubrificantes são utilizados nos testes dos veículos.

Não existe a contabilização dessas aquisições como custo de produção. Os rateios de absorção devem ser efetivamente comprovados, a exemplo de requisições do almoxarifado, planilhas de gastos de combustíveis por veículos etc.

É importante ressaltar que, quanto à comprovação do direito de descontar créditos, o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, estabelece que a prova documental tem que ser apresentada na manifestação de inconformidade, salvo os casos expressos abaixo mencionados:

> *§ 4º* ***A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que****: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*
>
> *a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*
>
> *b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*
>
> *c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

Assim sendo, a lei estabelece o momento de apresentação da prova documental, qual seja, a interposição da manifestação de inconformidade. *In casu*, a recorrente não alegou uma das exceções do aludido dispositivo.

A requerente teve a oportunidade de comprovar o seu direito de descontar créditos, todavia limitou-se a invocar seu direito. Destarte, além de não apresentar a efetiva contabilização como custos, verifica-se que a recorrente não colacionou tanto na manifestação

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/05/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES, Assinado digitalmente em 09/05/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES
Impresso em 16/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

de inconformidade quanto no recurso voluntário sequer um demonstrativo de cálculo do percentual de gastos de combustíveis com testes.

Por seu turno, o art. 333 do Código de Processo Civil preceitua que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito. Ora, tendo alegado que tem o direito de descontar créditos, a recorrente tinha por obrigação legal de juntar aos autos administrativos os respectivos documentos comprobatórios que sustentariam seu direito.

Não se pode perder de vista que a contabilização como custo de produção ou despesa repercute na apuração de outros tributos, especialmente na apuração do IRPJ e da CSLL.

Em remate, mantém-se a glosa da fiscalização porque a recorrente não comprovou de forma adequada o percentual das aquisições de combustíveis e lubrificantes que são utilizadas no processo produtivo.

4 Recálculo de índices

Em relação ao recálculo de índices relativos de receitas de mercado interno e externo, a interessada, com fundamento no princípio da verdade material, discorda do entendimento do acórdão recorrido que considerou essa matéria não impugnada.

Ressalta que ao apresentar a manifestação de inconformidade impugnou todos os pontos glosados no despacho decisório, conforme a parte final do pedido.

Ocorre, todavia, que essa alegação não pode ser apreciada, sob pena de supressão de instância, por constituir matéria nova não abrangida pelo litígio e que não foi suscitada por ocasião da manifestação de inconformidade.

De fato, na manifestação de inconformidade não há qualquer questionamento em relação ao rateio utilizado pela autoridade fiscal. Neste sentido, a decisão recorrida de forma acertada considerou que a recorrente não se manifestou expressamente a respeito desse ponto e considerou a matéria definitiva na esfera administrativa, nos termos do 17 do Decreto nº 70.235/72.

Deste modo, o cálculo de índices relativos de receitas de mercado interno e externo não foi enfrentado em primeira instância. Assim sendo, na apreciação do recurso voluntário não se toma conhecimento desta matéria por preclusa, nos termos do art. 16, inciso III e art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

Além do mais, no recurso voluntário apresentou alegações genéricas, isto é, não apontou eventuais erros nos cálculos dos índices. Desta forma, as alegações genéricas sem maiores fundamentos ou demonstração de equívocos nos cálculos, não merecem acolhidas por essa instância julgadora.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/05/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES, Assinado digitalmente em 09/05/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES
Impresso em 16/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

5 Conclusão

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial para estabelecer que no cálculo do crédito presumido sobre estoque, a alíquota a ser aplicada é de 7,6%.

(assinado digitalmente)
Flávio de Castro Pontes - Relator

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/05/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES, Assinado digitalmente em 09/05/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES
Impresso em 16/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA