



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

**Processo n°** 11020.721180/2008-19  
**Recurso n°** 1 Voluntário  
**Acórdão n°** **3801-001.796 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 20 de março de 2013  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PIS NÃO-CUMULATIVA - RESSARCIMENTO  
**Recorrente** SAN MARINO ÔNIBUS E IMPLEMENTOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. POSSIBILIDADE.

O sujeito passivo que deixar de apurar seus créditos decorrentes de aquisições de insumos no momento adequado pode aproveitá-los nos meses subsequentes ao de sua apuração.

PIS. 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 1,65%.

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 contribuição PIS 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.

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: a) restabelecer no mês de julho o direito de descontar créditos da contribuição PIS decorrentes das aquisições de "chassis" e de insumos do fornecedor "Incorpól"; b) estabelecer que no cálculo do crédito presumido sobre estoque, a alíquota a ser aplicada é de 1,65%.

(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.

## 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 PIS e homologou as compensações declaradas até o limite do direito creditório reconhecido. O processo encontra-se apensado ao de nº 11020.002487/2005-66 que inicialmente continha pedidos de ressarcimento de créditos do mercado externo de PIS e de Cofins do 3º trimestre de 2004, e nos termos da informação de fls. 130 e 141 daquele processo, o pedido de ressarcimento de PIS foi transferido para este processo, permanecendo naquele processo apenas o pedido referente à Cofins.*

*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. No que se refere aos créditos do mês de julho de 2004, defende a fiscalização que a aplicação do regime de não cumulatividade para os produtos sujeitos à incidência monofásica só é permitida a partir de 01/08/2004. A opção estabelecida pelo art. 42 da Lei nº 10.865/2004, permitindo a antecipação do regime não cumulativo para fatos geradores a partir de 1º/05/2004 só seria válida em relação aos produtos importados. Afirma que a escrituração contábil da empresa apresenta para os meses de maio, junho e julho ausência de impostos a recuperar em função da apropriação de valores de créditos pouco representativo, fato que indicaria a não utilização de créditos de insumos que estariam sob a ótica da tributação concentrada. Teriam ocorrido ainda lançamentos extemporâneos em 31/07/2004 (apropriação de créditos oriundos de “chassis”) e em 31/12/2004 (aquisição de insumos do fornecedor “Incorp”), créditos de aquisições de períodos anteriores.*

*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*

*não são passíveis de ressarcimento e/ou compensação pois o art. 6º da 10.833/03 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”.*

*Apuradas divergências nas informações referentes às receitas de exportação, o que resultou na elaboração de demonstrativo (fls. 102/103 do processo nº 11020.002487/2005-66) com recálculo de índices relativos de receitas de mercado interno e externo. O demonstrativo de fls. 18 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.*

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

*Com relação a glosa da totalidade dos créditos de julho de 2004, entende a interessada ser perfeitamente possível a antecipação do ingresso no regime não cumulativo, uma vez que o art. 42 da Lei nº 10.865/2004 menciona as empresas que vendem determinados produtos e não aquelas que os importam. A aplicação do art. 42 seria imediata por não se tratar de majoração de tributo não se aplicando o princípio da anterioridade nonagesimal.*

*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:

*REGIME NÃO CUMULATIVO – ANTECIPAÇÃO – TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA – POSSIBILIDADE – As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real que auferissem receita de venda dos produtos elencados no art. 8º § 1º a 3º e §5º a § 9º da Lei nº 10.865/2004, opcionalmente, poderiam adotar o regime de incidência não cumulativa da Cofins.*

*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 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.

Sustenta que o acórdão manteve a glosa referente a créditos extemporâneos, oriundos de aquisição de chassis e aquisição de insumos do fornecedor “Incorpól”, sob a alegação de que se tratam de períodos anteriores, não sendo possível seu creditamento no período de julho de 2004, por não se referirem a este período.

Alega que a partir da conta estruturada da empresa, verifica-se que tanto as aquisições de chassis, quanto de insumos do fornecedor Incorpól, ocorreram nos meses de maio, junho e julho de 2004, ou seja, parte extemporânea (maio e junho) e parte do crédito dentro do período (julho).

Assim, quanto às aquisições do mês de julho, não há que se falar em créditos extemporâneos.

Em relação aos créditos referentes às aquisições nos meses de maio e junho, argumenta que eles têm a peculiaridade de terem sua origem em determinado mês (ou período de apuração) e serem adjudicados em meses ou meses subsequentes, portanto a destempo – ou de forma extemporânea.

Insiste na tese de que no caso do crédito não ser aproveitado no mesmo mês em que se originaram as despesas, as Leis nº 10.833/03 e nº 10.637/02 garantem ao contribuinte o direito de aproveitar esses créditos nos meses subsequentes, conforme a previsão do § 4º, do art. 3º, dos referidos diplomas legais.

Destaca que a Escrituração Fiscal Digital (EFD) prevê bloco específico para escrituração de operações extemporâneas. Neste sentido é a orientação contida nas perguntas frequentes do EFD, publicadas no sítio da Receita Federal do Brasil.

Cita Soluções de Consulta sobre o tema e jurisprudência do STJ.

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, conseqüentemente, 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 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 da apuração dos créditos extemporâneos oriundos de aquisição de “chassis” e aquisição de insumos do fornecedor “Incorpól” declarados no período de julho de 2004, 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.

## 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 – Créditos extemporâneos

A recorrente insurgiu-se contra a glosa dos créditos extemporâneos oriundos da aquisição de “chassis” e aquisição de insumos do fornecedor “Incorpól”.

Registre-se, por oportuno, que a decisão de primeira instância reconheceu que a recorrente poderia adotar o regime de incidência não-cumulativa e afastou parcialmente a glosa dos créditos do período de julho de 2004, mantendo a glosa de créditos extemporâneos.

Sobre essa matéria, a autoridade fiscal após exame do processo produtivo relatou:

*Posteriormente por meio de lançamentos extemporâneos em 31/07/2004 (para apropriação de créditos oriundos da aquisição de “chassis”) e 31/12/2004 (para aquisição de insumos do fornecedor “Incorpól”) o contribuinte introduz na conta contábil Cofins/PIS a Recuperar Lei 10.833/2004 (conta estruturada nº 1.1.2.06.19 para o Cofins e 1.1.2.06.07 para o PIS, docs. fls, 98 e 101), créditos vinculados a estas aquisições de competência do período anterior, resultando em ativações de direito a recuperar não condizente com a legislação relatada e, principalmente, sem adequada definição/apuração dos valores de créditos decorrentes das exportações em observação aos dispositivos reguladores deste procedimento e, portanto excluídos do montante a recuperar.*

Com referência ao aproveitamento de créditos extemporâneos, a legislação de regência, Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e alterações posteriores, disciplinava:

*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)*

*(...)*

*§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes. (grifou-se)*

Como se nota, é bom o direito da recorrente. Além do mais, a recorrente inclusive apresentou uma Dacon retificadora entregue em 10/10/2006 e o aproveitamento dos créditos extemporâneos foi dentro do prazo legal, que é de cinco anos da aquisição dos insumos.

Cumpra observar que a autoridade fiscal limitou-se a impugnar o momento da apropriação dos créditos e a apuração dos valores em razão das exportações. *A contrario sensu*, implicitamente concordou que as referidas aquisições enquadravam-se no conceito de insumos, o que torna esse fato incontroverso.

Por outro lado e do exame dos elementos comprobatórios, verifica-se que a recorrente deixou de apurar seus créditos decorrentes de diversas despesas no momento adequado, fato que por si só não inviabiliza uma apuração extemporânea, como realizada pela recorrente nos termos da legislação vigente. Como visto, os créditos pleiteados jamais haviam sido apropriados pela recorrente.

Com efeito, não existe norma legal que veda a utilização de créditos extemporâneos de forma acumulada. Pelo contrário, o aproveitamento de créditos extemporâneos é admitido em diversas Soluções de Consulta da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a exemplo da Solução de Consulta nº 73 de 20 de abril de 2012 – SRRF10/Disit:

*INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACION E DCTF.*

*É exigida a entrega de Dacon e DCTF retificadoras quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep.*

Além disso, a administração fazendária reconhece em outros atos legais o direito de aproveitar créditos extemporâneos, conforme o previsto no Ato Declaratório Executivo nº 34, de 28 de Outubro de 2010, DOU de 01/11/2010, que aprovou o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (EFD-PIS/Cofins), segundo tabela abaixo:

*4.3.7 - Tabela Código de Base de Cálculo do Crédito: A ser utilizada na codificação da base de cálculo dos créditos apurado no período, no caso de ser preenchido registro de documentos e operações geradoras de crédito, nos Blocos A, C, D, F e I (Créditos extemporâneos). (grifou-se)*

Outrossim, a Receita Federal do Brasil reafirma o direito em discussão, segundo respostas abaixo transcritas no sítio do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED):

*78. O que é uma operação extemporânea?*

*Operação extemporânea corresponde a um fato gerador de crédito que está sendo escriturado em período posterior ao de referência do crédito. A definição ou classificação quanto à extemporaneidade tem correlação com a data de competência do*

*crédito e não com a data da aquisição ou da emissão de nota fiscal.*

*Por exemplo: Caso uma empresa que adote o método da apropriação direta adquira um insumo em janeiro e o produto adquirido só venha configurar o direito a crédito, pelo método da apropriação direta, em abril, deve ser regularmente informada a aquisição na escrituração de abril, no Bloco C, com o CST representativo de crédito do período (50 a 56). Agora, se o crédito da aquisição de janeiro é de competência abril, mas a empresa não escriturou em abril e sim em maio, estaria então configurada a situação de extemporaneidade.*

79. Como informar um crédito extemporâneo na EFD-Contribuições?

**O crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. No entanto, se a retificação não for possível, devido às condições previstas na Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 2012, a PJ deverá detalhar suas operações através dos registros 1100/1101 (PIS) e 1500/1501 (Cofins).**

(...)(grifou-se)

(disponível em <http://www1.receita.fazenda.gov.br/faq/efd-contribuicoes.htm>)

Ademais, outras exigências, como DCTF's retificadoras, não afastam o direito legítimo da recorrente de apropriar créditos extemporâneos. Eventuais erros formais não inviabiliza o direito do contribuinte de ter os seus créditos extemporâneos reconhecidos pela administração fazendária. A Fazenda Nacional não pode enriquecer ilicitamente.

Em remate, restabelece-se no mês de julho o direito de descontar créditos da contribuição PIS decorrentes das aquisições de "chassis" e de insumos do fornecedor "Incorpól".

## **2 – 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 0,65% para a contribuição PIS, 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 7º do artigo 11 da Lei nº 10.833/03 para a contribuição PIS já dispunha pela aplicação da alíquota de 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**.

Nesta matéria, também assiste razão à recorrente

O art. 11 da Lei nº 10.637/2002 (e alterações) disciplina o direito de desconto correspondente ao estoque de abertura:

*Art. 11. A pessoa jurídica contribuinte do PIS/Pasep, 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 desse artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes em 1º de dezembro de 2002.*

*§ 1º O montante de crédito presumido será igual ao resultado da aplicação do percentual de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) sobre o valor do estoque.*

*§ 2º O crédito presumido calculado segundo o § 1º será utilizado em 12 (doze) parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir da data a que se refere o caput deste artigo.*

*§ 2º O crédito presumido calculado segundo os §§ 1º e 7º 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 10.865, de 2004)*

(...)

*§ 4º O disposto no caput aplica-se também aos estoques de produtos acabados e em elaboração. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)*

*§ 5º 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, 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)*

*§ 6º As disposições do § 5º 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)*

*§ 7º O montante de crédito presumido de que trata o § 5º deste artigo será igual ao resultado da aplicação do percentual de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) sobre o valor do estoque, inclusive para as pessoas jurídicas fabricantes dos produtos referidos no parágrafo único do art. 56 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

Como visto, o § 5º reconhece que o direito ao crédito aplica-se aos estoques de produtos destinados, que não geraram crédito na aquisição em razão de limitação legal (§§ 7º a 9º do art. 3º da Lei nº 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 §7º do art. 11 da Lei nº 10.833/2003 que estabelece o percentual de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) sobre o valor do estoque.

De sorte que não se compartilha com o entendimento da decisão de primeira instância de que o percentual deverá ser de 0,65%, 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 1,65%.

### **3 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 contribuição PIS calculado sobre o valor do estoque de abertura.

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.*

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 nº 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 Renda". (grifou-se)***

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

#### 4 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 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 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 Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (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)*

*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 - (VETADO)*

*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 e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;*

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;*

*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 - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)*

*(...) (grifou-se)*

Deste modo, para descontar créditos, é necessário que os insumos adquiridos 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.

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. Confirma-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 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.

## 5 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.

## 6 Conclusão

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial para:

- a) restabelecer no mês de julho o direito de descontar créditos da contribuição PIS decorrentes das aquisições de “chassis” e de insumos do fornecedor “Incorpól”;
- b) estabelecer que no cálculo do crédito presumido sobre estoque, a alíquota a ser aplicada é de 1,65%.

(assinado digitalmente)  
Flávio de Castro Pontes - Relator