



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



|                    |                                                                                                          |
|--------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10073.901829/2013-54</b>                                                                              |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3001-003.560 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA                                                          |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 28 de agosto de 2025                                                                                     |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                                                                               |
| <b>RECORRENTE</b>  | LATICÍNIOS BOA NATA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA (SUCEDIDA POR LÍDER ALIMENTOS DO BRASIL S/A, EM REC. JUD.) |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                                                                         |

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade do Ato Administrativo quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. UTILIZAÇÃO.  
COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O saldo de crédito presumido da agroindústria (art. 8º, Lei nº 10.925/2004), pode ser deduzido da própria contribuição, mas não compensado com outros tributos ou ressarcido, não se aplicam as permissões de utilização para compensação com outros tributos ou ressarcimento em dinheiro (Lei nº 10.637, de 2002, arts. 3º e 5º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º e 5º; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; Lei nº 10.925, de 2009, arts. 8º e 9º; Lei nº 12.350, de 2010, arts. 54 a 57; Medida Provisória nº 517, de 2010, art. 9º; Lei nº 12.431, de 2011, art. 10; Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006, arts. 5º e 8º; Instrução Normativa RFB nº 1.157, de 16 de maio de 2011, art. 18; Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012, arts. 31, I, e 54, I; Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15, de 2005, arts. 1º e 2º; Solução de Consulta 69, COSIT, de 23 de janeiro de 2017).

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Wilson Antonio de Souza Correa** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Carlos de Barros Pereira** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Daniel Moreno Castillo, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Marco Unaian Neves de Miranda, Sergio Roberto Pereira Araujo, Wilson Antonio de Souza Correa, Luiz Carlos de Barros Pereira (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem relatado o Relatório da DRJ, adoto-o até sua decisão, eis que ele com eficiência, simplicidade exatidão nos informa:

Relatório

Despacho Decisório

Em 14/11/2013 (fl. 27), a interessada tomou ciência de Despacho Decisório exarado pela competente Autoridade Tributária e Aduaneira da União da Delegacia da Receita Federal do Brasil, em Presidente Prudente/SP (fls. 15 e ss), a qual reconheceu parcialmente a alegação de crédito veiculada em pedido de ressarcimento PER nº 05055.95658.080508.1.1.11-6023 da contribuição não-cumulativa em tela, decorrente de receita do mercado interno, com o consequente efeito em compensação(ões) declarada(s) (DComp(s)).

Irresignação

Em 12/12/2013, há irresignação (fl. 18 e ss) nesse sentido:

LÍDER ALIMENTOS DO BRASIL S/A, [qualificação] sucessora por incorporação de LATICÍNIOS B O A NATA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA . , C N P J n ° 21.189.253/0001-25, por seu procurador adiante firmado, vem, respeitosamente, perante Vossa Senhoria, tempestivamente, apresentar

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

nos termos dos §§ 7º e 9º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, em face do Despacho Decisório exarado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Presidente Prudente/SP, o qual reconheceu parcialmente o pedido de ressarcimento de PIS não cumulativa, vinculada as receitas do mercado interno, do período do 4º trimestre de 2007, levado a efeito pela ora Manifestante através do PER nº 05055.95658.080508.1.1.11-6023 e, conseqüentemente, homologou parcialmente os pedidos de compensações vinculados ao crédito, pelas razões que seguem.

#### I - DOS FATOS

A ora Manifestante é pessoa jurídica de direito privado, atuando no ramo de produtos do laticínio, entre outros, estando sujeita ao recolhimento de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, dentre as quais se destacam as Contribuições ao PIS e à COFINS, atualmente, na modalidade não-cumulativa (Lei nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03).

*Em 08/05/2008, a ora Manifestante apresentou pedido de ressarcimento (PER/DCOMP no 05055.95658.080508.1.1.11-6023) referente a créditos de COFINS não cumulativa, vinculada as receitas de mercado interno, no valor de R\$ 299.368,61 (duzentos e noventa e nove mil trezentos e sessenta e oito reais e sessenta e um centavos), atrelando ao crédito declarações de compensação.*

*Realizada a verificação da legitimidade do pedido de ressarcimento pela Delegacia da Receita Federal de Presidente Prudente/SP, a Autoridade Fiscal glosou parte do crédito pleiteado no montante de R\$ 169.430,25 (cento e sessenta e nove mil quatrocentos e trinta reais e vinte e cinco centavos), deferindo apenas R\$ 129.938,36 (cento e vinte e nove mil novecentos e trinta e oito reais e trinta e seis centavos) e, conseqüentemente, homologou as compensações vinculadas até o limite do crédito reconhecido..*

O despacho decisório apontou como enquadramento legal os artigos 17 da Lei 11.033 de 2004, Lei 10.865, de 2004; a lei 10.637 de 2002, art. 16 da Lei no 11.116, de 2005, o artigo 74 da Lei 9.430/96 e o art. 36 da Instrução Normativa RFB no 900, de 2008.

Em que pese o respeito que mereça o despacho decisório, ora combatido, não pode a ora Manifestante concordar com o referido Despacho, consoante as razões que abaixo passa a expor.

#### II - PRELIMINARMENTE

##### II.A - DA NULIDADE PELO ERRO NA CAPITULAÇÃO LEGAL E PELA FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO MOTIVACIONAL DA DECISÃO

Antes da apreciação do mérito da presente Manifestação de Inconformidade, convém destacar que o ato processual administrativo-tributário, como qualquer ato jurídico, reclama, para ser válido e eficaz, os

requisitos fundamentais de ser praticado por agente capaz, mostrar-se na forma prescrita ou não defesa em lei, e conter objeto lícito, tal qual delimitado pela legislação. Se algum desses requisitos não for praticado o ato incorrerá em nulidade.

*Nesse sentido, cumpre referir que o despacho decisório, ora combatido, simplesmente não veio acompanhado da devida fundamentação motivacional, apenas apontando as supostas infrações cometidas pela ora Manifestante.*

*Depreende-se com isto que, não descreveu a fundamentação de sua decisão, ou seja, os motivos e dispositivos legais que dariam guarida a tal decisão. Faltaram, assim, os elementos de convicção da decisão, os elementos fáticos ocorridos e o motivo da inexistência de crédito, retirando, por consequência, a segurança jurídica da ora Manifestante.*

*Ademais, como se verifica no Despacho Decisório que ora se manifesta, a autoridade fiscalizadora/julgadora se equivocou quando da tipificação do "enquadramento legal" citando normas que em nada indicam acerca da suposta exigência descumprida.*

*Quando da fundamentação legal da infração, o Sr. Fiscal tem que apontar dispositivos que comprovem que o contribuinte tenha infringido a legislação tributária, para o presente caso que inexistente o crédito para o pagamento da compensação apontada.*

*Ocorre que em nenhum dos dispositivos descritos pelo Agente Ativo, há indícios de que a operação realizada pela Manifestante é ilegal, ou estava incorreta.*

*É flagrante o erro cometido pela autoridade fazendária na elaboração do Despacho Decisório, pois ao elaborar o enquadramento legal deste, omitiu a legislação que substanciaria a suposta irregularidade cometida, indicando dispositivos imprecisos, os quais, frise-se, em nada se referem à negativa e ao motivo legal que levou a Receita Federal a entender pela não homologação da compensação.*

*Destarte, ante a ausência de fundamentação motivacional e de um enquadramento legal genérico, além de se tornar inócuo, cerceia a defesa do Contribuinte, uma vez que não restam respeitados os princípios da ampla defesa e do contraditório, garantidos pela Constituição Federal.*

*A presença do princípio do contraditório provoca, necessariamente, o dever de motivação dos atos praticados pela autoridade administrativa, sem o qual estaria se inviabilizando a possibilidade de o administrado lhes apresentar contrariedade.*

*Forçoso, pois, que se reconheça à nulidade do despacho decisório aqui combatido, sob pena de ofensa ao artigo 5º, inciso LV, da CF/88. Ademais, é*

*cediço que este Órgão Administrativo deve atuar nos limites e para os fins contidos na lei. Desnecessário dizer quão angular é o princípio da legalidade, para a atividade administrativa.*

*Referida situação fere frontalmente o Princípio Administrativo da Motivação, consagrado no art. 37 da CRFB, o qual se refere à obrigatoriedade dos atos administrativos serem devidamente fundamentados, tanto em relação aos aspectos legais, quanto aos fatos a que se destinam.*

*Em consonância com esse princípio veja-se o que dispõe a doutrina:*

"Exige-se, para a validade do ato, que as razões que ensejaram a sua prática sejam externadas aos seus destinatários, com o que se viabiliza a compreensão quanto aos fundamentos que levaram a sua realização, possibilitando-se, ainda, o controle de sua legalidade e legitimidade pelos Administrados, pelo Poder Judiciário e pela própria Administração Pública." (SILVA, Sérgio André R G da e outros. Controle Administrativo do Lançamento Tributário: O Processo Administrativo Fiscal. Rio de Janeiro: 2004, p. 68)

*Nesses termos, observa-se que, o agente administrativo tem a obrigação de justificar seus atos, sem o que o ato será inválido por ausência de motivação. Ou seja, subentende-se que a motivação dos atos administrativos é um dever do Poder Público, e no campo do processo administrativo, é corolário do princípio do devido processo legal.*

*E continua:*

"(...) a exigência da motivação dos atos administrativos decisórios não se resume a um requisito meramente formal da composição de sua estrutura. Antes, figura a motivação como requisito substancial, necessário à perfeição do ato. É nesse contexto que afirmam que a motivação "não se cumpre com qualquer fórmula convencional, pelo contrário, a motivação deve ser suficiente, isto é, dar razão plena do processo lógico e jurídico que determinou a decisão."(SILVA, Sérgio André R G da e outros. Controle Administrativo do Lançamento Tributário: O Processo Administrativo Fiscal. Rio de Janeiro: 2004, p. 69)

*Assim sendo, pode-se afirmar que a ausência de motivação desencadeia a nulidade do ato, que não implica, somente, em vício de forma, mas também um vício de arbitrariedade.*

"O dever de fundamentação é de ser observado em todos os casos, e a sanção para o seu descumprimento é a nulidade. Sua estrutura, portanto, não é propriamente a de um princípio, mas a de verdadeira regra. Reconheça-se, contudo, que se trata de regra diretamente decorrente de um princípio, que é o do devido

processo legal." (SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Processo Tributário. São Paulo: 2004, p. 57)

Por esta razão, a ora Manifestante carece de elementos capazes e suficientes para precisar a real motivação da autuação das infrações que lhe foram impostas.

Os atos administrativos devem ser eivados de motivação, contendo a indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, requisitos estes necessários para o contribuinte efetivar seu direito de defesa.

Diz-se isto, pois assim ocorreu no Despacho Decisório que ora se insurge, motivo este que leva a presente preliminar, requerendo a nulidade do ato administrativo proferido, pela presença de vício formal insanável.

Assim, a ausência de fundamentação motivacional trata-se de vício que acarreta a nulidade do Despacho decisório, uma vez que se deixou de observar seus requisitos essenciais para seu sustento.

Evidente que diante de tão poucas informações, a ora Manifestante não possui todos os elementos necessários para efetivar seu direito de defesa, caracterizando o suprimento do princípio da ampla defesa e do contraditório.

Assim, não pairam dúvidas que diante da falta de fundamentação motivacional da decisão em questão e, por não ter sido revestida de todas as formalidades legais, deverá ser declarada nula e, por consequência, determinado a desconstituição do Despacho decisório ora combatido.

No entanto, apesar do despacho decisório estar completamente desacompanhado da fundamentação pertinente, impedindo a ora Manifestante de compreender os motivos que levaram a DRF de Presidente Prudente em reconhecer parcialmente o direito creditório pleiteado e, consequentemente, homologar parcialmente os pedidos de compensação realizados, entendendo não merecer prosperar o entendimento firmado, a ora Manifestante passa a apresentar as razões de mérito.

#### DO MÉRITO

Analisando os valores glosados no despacho decisório, ora combatido, bem como as DACONs do período, a ora Manifestante supõe que a glosa realizada pela fiscalização é devida à suposta vedação ao direito de crédito de COFINS, relativamente ao crédito presumido das atividades agroindustriais

O despacho decisório, ora combatido, cita como enquadramento legal: artigos lei 10.637 de 2002; artigo 17 da Lei o 11.033, de 2004; art. 16 da Lei no 11.116, de 2005, o artigo 74 da Lei 9.430/96 e o art. 36 da Instrução Normativa RFB no 900, de 2008.

De acordo com as poucas informações constantes no despacho decisório supõe-se que a fiscalização entende que artigo o art. 16 da Lei 11.116/2005 ao prever a possibilidade de ressarcimento em dinheiro ou de compensação com outros tributos e contribuições administrados pela RFB, trata apenas dos créditos apurados na forma do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não se confundindo o crédito presumido apurado com base no art. 8º da Lei 10.925/2004

Entretanto, tal assertiva não encontra sustentáculo no ordenamento jurídico pátrio, conforme razões que seguem abaixo expostas.

Consoante já antes referido, a ora Recorrente tem por objetivo, a atuação no ramo de produtos do laticínio. Assim, a empresa faz jus à utilização do benefício do crédito presumido de PIS/COFINS para as agroindústrias, disposto no ordenamento jurídico por meio da Lei n.º 10.925, de 23 de julho de 2004, a qual definiu os critérios para gozo do benefício em comento nos seguintes termos:

[transcreve o caput do artigo 8º da Lei 10.925/04, truncado]

Para a solução desta problemática e de outras situações similares, já em 18 de maio de 2005, previa o Legislador Federal, por meio do art. 16 da Lei n. 11.116/05, que, diante do acúmulo de saldo credor da Contribuição ao PIS e da COFINS, a possibilidade de compensar referido crédito acumulado ao final de cada trimestre com débitos próprios, vencidos e vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, ou de se proceder ao pedido de ressarcimento do mesmo, observando-se a legislação pertinente, verbis:

[transcreve o artigo 16 da Lei 11.116/05]

Tal previsão não poderia ser diferente, haja vista prever a anterior Lei n. 11.033, de 21 de dezembro de 2004, em seu art. 17, que "as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota O (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações".

Ocorre que o Fisco Federal, em sua ânsia arrecadatória, resolveu, arbitrariamente, restringir as possibilidades de utilização do saldo credor das contribuições em referência, ao firmar entendimento de que o crédito presumido, instituído justamente para o equilíbrio das contas daquelas empresas adquirentes de insumos de pessoas físicas e cooperativas (ressalte-se), não poderia ser objeto de compensação ou ressarcimento.

No entanto, cumpre salientar que ao contrário do que afirma o despacho decisório, inexistente na Lei n.º 10.925/04 qualquer vedação à utilização do crédito presumido de PIS/COFINS por meio de compensação.

A lei 10.925, ao instituir a hipótese do crédito presumido, teve como único intuito anular a acumulação do PIS e da Cofins nos preços dos produtos dos agricultores e pecuaristas pessoas físicas evitando, que a acumulação repercutisse nas fases subsequentes da cadeia de produção e comercialização de alimentos. Tal intenção aparece de forma expressa no item "5" da exposição de motivos da Medida Provisória - MP nº 183 de 30 de abril de 2004, convertida na Lei 10.925/04.

5. Cumpre esclarecer que o mencionado crédito presumido foi instituído com a única finalidade de anular a acumulação do PIS e da Cofins nos preços dos produtos dos agricultores e pecuaristas pessoas físicas, dado que estes não são contribuintes dessas contribuições, evitando-se, assim, que dita acumulação repercutisse nas fases subsequentes da cadeia de produção e comercialização de alimentos.

*Verifica-se assim que a intenção do legislador ao instituir o crédito presumido, foi equipará-lo ao crédito apurado com base no art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03. Não havendo qualquer intenção de restringir a utilização do referido crédito presumido. A Lei 10.925/04, por óbvio, é anterior ao art. 16 da Lei 11.116/05, assim ao instituir o crédito presumido, ainda não havia a possibilidade de ressarcimento em dinheiro ou de compensação com outros tributos e contribuições administrados pela RFB.*

*Assim, a lei 10.295 de 2004 apenas trouxe a possibilidade da pessoa jurídica deduzir da contribuição para o PIS/PASEP devida em cada período de apuração o crédito presumido calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, da mesma forma como ocorria com os créditos do art. 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03.*

*A possibilidade de ressarcimento em dinheiro ou de compensação com outros tributos e contribuições administrados pela RFB, só veio com o art. 16 da Lei 11.116/05, que de uma forma genérica, fez referência apenas aos créditos apurados com base no art. 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03. Destaca-se que em momento algum da Lei 11.116/05, existe algum tipo de vedação ao crédito presumido previsto no art. 8º da Lei 10.925/04.*

*Desta forma, tendo em vista a equiparação dos créditos presumidos com os créditos apurados com base no art. 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03, a partir da Lei 10.925/04, a Lei 11.116/05 ao prever de uma forma genérica a possibilidade de ressarcimento em dinheiro ou de compensação com outros tributos e contribuições administrados pela RFB, estaria abarcando tanto os créditos apurados com base no art. 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03, quanto o crédito presumido previsto na Lei 10.925/04.*

*A única restrição ao ressarcimento e compensação do crédito presumido da agroindústria encontram-se em instruções normativas da Receita Federal.*

*No entanto, jamais seria dado a mero Ato Declaratório Interpretativo ou a Instrução Normativa o condão de contrastar, vulnerar, modificar ou restringir comando legal, in casu, contido na Lei n. 11.116/05 (possibilidade de compensação e ressarcimento de saldo credor), sob pena de incorrerem estes, como efetivamente ocorreu, em inarredável inconstitucionalidade.*

*Nesse caminho já trilhou a jurisprudência do STJ em caso análogo no pertinente à violação da estrita legalidade:*

*"RECURSO ESPECIAL. IRPJ. LUCRO REAL. DEDUÇÃO. PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA. LEIS n° 4.506/64 E 9.541/92. INSTRUÇÃO NORMATIVA N. 80/93-SRF. PORTARIA N. 526/93. ILEGALIDADE.*

*Se a lei tributária estabelece determinada restrição à aplicação de benefício fiscal, o ato administrativo somente poderá fixar os critérios de aplicação dessas restrições, mas nunca ampliá-las. O artigo 61, § 2o, da Lei n. 4.506/64 determina que a percentagem fixada para o cálculo da provisão poderá ser excedida observada a relação entre "créditos não liquidados até o total dos créditos da empresa". Não poderia, portanto, a IN 80/93 reduzir essa expressão para "perdas efetivamente ocorridas" (artigo 4o, I, da IN n. 80/93 e art. 1o, caput, da Portaria n. 526/93)."*

*(RESP 170234 / SP ; RECURSO ESPECIAL 1998/0024502-2. Relator Ministro FRANCIULLI NETTO. 2a Turma. 3. 12/03/2002. DJ. 24.06.2002, p. 00229/RDDT/VOL.:00084/p.00182)*

*E, sendo certo que o crédito presumido é "calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3o das Leis nºs. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física" (arts. 8o. e 15º. da Lei n. 10.925/04), resta indubitável seu perfeito enquadramento ao disposto no art. 16 da Lei n. 11.116/05, pois compõe o saldo credor do PIS e da COFINS, podendo ser utilizado para compensação ou ressarcimento em favor do detentor desse crédito.*

*O princípio constitucional da estrita legalidade (art. 150, I da CF/88) exige que somente o Poder Legislativo possa impor a norma matriz tributária pormenorizando em sua plenitude todos os seus elementos, sendo vedado, pois, ao Executivo estabelecer restrições, como ocorre no caso em concreto, em que se delimita a possibilidade de aproveitamento do crédito presumido da contribuição ao PIS e da COFINS.*

*Não bastando todos os argumentos até aqui expostos, salientamos que tal exigência viola também o disposto nos artigos 3 e 97 do Código Tributário*

*Nacional, pois o Administrador não detém poderes para agir discricionariamente no que se refere à cobrança dos tributos, ou seja, poderá atuar na cobrança de determinada exação mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*

*Neste sentido transcrevemos entendimento defendido pelo mestre Ives Gandra da Silva Martins:*

*"Em outras palavras, os mecanismos que garantem a lei e seu cumprimento nos Estados de Direito obrigam a todos os que a ela se submetem, ofertando a segurança de que, sem exceção, todos a devem obedecer, o que não ocorre nos Estados totalitários. E a lei, sendo o bem maior da ordem jurídica, serve ao mesmo tempo de escudo e de espada para o cidadão contra quaisquer abusos praticados pela sociedade ou pelo Estado contra seus alicerces. Nos sistemas jurídicos em que o Direito, que conforma a ordem legal, tem sua origem nos Poderes Constituídos por representantes da sociedade, a lei emana fundamentalmente do Poder Legislativo. Na célebre tripartição de poderes conformada, em sua dinâmica moderna, por Montesquieu - embora dela Aristóteles já tivesse cuidado, os ingleses vivido desde 1215 e Locke extensamente tratado em sua célebre obra o poder civil - cabe ao poder Legislativo legislar, ao Executivo executar as determinações legais e ao Poder Judiciário manter a ordem jurídica e solucionar seus conflitos." (In Direito Constitucional Interpretado, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1992, p.221/222)*

*Assim, a vedação à compensação ou ressarcimento in casu contraria a lei, a Constituição, as lições doutrinárias e jurisprudenciais de melhor estirpe.*

*Dessa feita, dúvidas não restam de que o entendimento da Autoridade Fiscal, no sentido de que o crédito presumido não poderá ser objeto de Ressarcimento, expressa e formalmente incorre em indiscutível usurpação de competência normativa, desconsiderando a prevalência hierárquica da Lei n. 11.116/05, que teve por bem, conforme antevisto, autorizar o referido ressarcimento, sendo oportuno trazer à baila os ensinamentos de Hugo de Brito Machado, em sua obra "Curso de Direito Tributário", 14ª edição, pág. 64, a saber:*

*"As normas complementares são, formalmente, os atos administrativos, mas materialmente são leis. (...) Diz-se que são complementares porque se destinam a completar o texto das leis, dos tratados e convenções internacionais e decretos. Limitam-se a completar. Não podem inovar ou de qualquer forma modificar o texto da norma que complementam. Além de não poderem invadir o campo da reserva legal, devem observância também aos decretos e regulamentos, que se colocam em posição superior porque*

*editados pelo Chefe do Poder Executivo, e a este os que editam as normas complementares estão subordinados." (grifos nossos)*

Patente, assim, a ilegalidade incorrida pelo despacho decisório, ora combatido, ao firmar entendimento contrário à legislação de regência, impedindo a utilização do saldo credor por meio de compensação, a título de crédito presumido da contribuição à COFINS, motivo pelo qual se afigura plenamente insubsistente para os efeitos pretendidos, devendo ser afastada a glosa combatida.

#### IV - DO PEDIDO

ISSO POSTO, requer-se que seja recebida a presente Manifestação de Inconformidade para:

- a) Preliminarmente, que seja determinada a nulidade do Despacho Decisório, face às irregularidades acima expostas, e;*
- b) caso não seja este o melhor entendimento conforme exposto no item "a", no mérito, requer que a presente Manifestação de inconformidade seja julgada procedente, sendo ordenando de imediato a reforma do Despacho Decisório ora guerreado, com vistas ao reconhecimento integral do crédito, pleiteado por intermédio do pedido administrativo de ressarcimento em apreço, bem como sejam integralmente homologadas as compensações (...)"*

Anexou documentos de diversas espécies (e.g.: representação processual, Dacon).

É o Relatório.

Em sessão realizada no dia 17 de julho de 2020 a 9ª Turma da DRJ SPO exarou Acórdão sob nº 16-97.579, onde, por unanimidade de votos julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

Por meio de abertura de mensagem e comunicado em sua Caixa Postal Eletrônica, em 09 de dezembro 2020 (e-fl 149) teve ciência da decisão supramencionada, sendo que no dia 06/01/2021 aviou o seu remédio recursivo, onde traz as seguintes argumentações.

- PRELIMINAR - Da nulidade pelo erro da capitulação legal e pela falta de fundamentação motivacional da decisão;
- DIREITO – 1) Do direito de crédito de PIS / COFINS – Princípio constitucional da não cumulatividade; 2) Do conceito de insumos – entendimento fixado nos autos do REsp 1.221.170/PR, submetidos a sistemática dos recursos repetitivos; 3) Do crédito presumido na agroindústria – Lei nº 10.295/2004; 4) Dos princípios da Legalidade, Proporcionalidade e Razoabilidade.

Ao chegar ao Colegiado, por meio de sorteio eletrônico foi a mim distribuído.

Eis, em apertada síntese o relato dos fatos.

Passo ao voto.

## VOTO

Conselheiro **Wilson Antonio de Souza Correa**, Relator.

### 1. Da competência para julgamento do feito

Em virtude da norma contida no artigo 65 do Anexo da Portaria MF nº 1634, de 21 de dezembro de 2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, este colegiado é competente para apreciar este feito.

### 2. Do conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

### 3. PRELIMINAR

#### 3.1. Da nulidade pelo erro na capitulação legal e pela falta de fundamentação motivacional da decisão.

Alega que foi glosado parte do crédito perseguido, onde, segundo a Fiscalização há inconsistências entre os valores informados no PER/Dcomp e os demonstrados na DACON.

Alega que o Despacho Decisório não se fez acompanhar com a devida fundamentação motivacional, razão pela qual encontra-se em nulidade absoluta.

Para sustentar sua tese, argumenta:

(...)

Convém destacar que o ato processual administrativo-tributário, como qualquer ato jurídico, reclama, para ser válido e eficaz, (1) os requisitos fundamentais de ser praticado por agente capaz, (2) mostrar-se na forma prescrita ou não defesa em lei, (3) e conter objeto lícito, tal qual delimitado pela legislação. Se algum desses requisitos não for praticado o ato incorrerá em nulidade.

Quando da fundamentação legal da suposta infração cometida pelo Contribuinte, a Autoridade Fiscal deve apontar a real motivação que comprove infração tributária, ou ainda a falta de cumprimento da legislação tributária, no caso concreto, de modo a justificar e comprovar as glosas realizadas.

Assim, claro está que este procedimento adotado trata de vício que acarreta a nulidade do Despacho Decisório, uma vez que se deixou de observar os requisitos essenciais para seu sustento, como previsto no art. 59, II do Decreto n. 70.235/75:

(...)

O elemento motivação legal é essencial para dar força ao ato administrativo combatido, e sua incorreta aplicação, ou até mesmo a sua omissão, como no presente caso, é fator de nulidade absoluta da ação fiscal.

Não resta dúvida, portanto, quanto a nulidade do presente Despacho Decisório, por violação à norma inserida no artigo 5º, LV, da CF/88, ou seja, por violação à Garantia Constitucional da Ampla Defesa, a qual encontram-se jungidos todos os procedimentos administrativos, inclusive o desencadeado com o Procedimento Fiscal em tela.

Assim procedendo, foi subtraído o direito da Recorrente as informações indispensáveis ao regular e amplo exercício de sua defesa, fato este que, por si só, importa a nulidade do despacho decisório em voga.

Imperioso que se reconheça a nulidade do Despacho Decisório em tela, sob pena de ofensa ao artigo 5º, inciso LV, da CF/88.

Desta forma, não pairam dúvidas que diante do fato do procedimento fiscal não ter sido revestido de todas as formalidades legais, deverá ser declarado nulo e por consequência determinado o reconhecimento dos créditos ora pleiteados.

A DRJ, com muita procedência enfrentou a questão, cuja qual faço suas razões a minha, para justificar a presente decisão.

Da análise dos autos, não se vislumbra a ocorrência daqueles fatos passíveis de anular, de plano, o despacho decisório (hipóteses definidas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972).

No Processo Administrativo Fiscal somente duas são as espécies de irregularidades, elencadas nos incisos do artigo 59 retrotranscrito, que possuem o condão de contaminar de nulidade “ab initio” as peças que o compõem: ato lavrado por pessoa incompetente e preterição do direito de defesa. Qualquer outra irregularidade, detectada antes da decisão de primeira instância, não acarretará nulidade absoluta. Se tiver relevância e provocar prejuízo, desde que não tenha sido causada pelo próprio sujeito passivo, há de ser sanada, reabrindo-se o prazo de impugnação, a teor do art. 60 supra.

O direito de defesa foi preservado, pois as razões da Autoridade a quo competente estão estampadas nos autos (e.g. sua interpretação da norma tributária) e à Contribuinte foi aberta a oportunidade de opor-se ao ato administrativo, apresentando suas considerações, como de fato o fez em sua irresignação.

Portanto, rejeita-se a preliminar de nulidade.

Desta forma, locupletando a motivação acima, como muito bem dito pela DRJ, há duas razões imperiosas que determinam a nulidade de um ato administrativo, sendo i) incompetência da autoridade e, ii) ato com preterição do direito.

Quanto a competência do Fiscal, não se insurge a Recorrente, até porque teria que comprovar essa possível e pouco provável alegação. Já quanto a preterição de direito, não vejo que tenha ocorrido tal obstáculo à sua defesa, até porque o Despacho Decisório e a Decisão da DRJ foram suficientemente claros que até proporcionaram à própria recorrente identificar o problema, não tendo havido preterição do direito de defesa.

Consoante a Instrução Normativa RFB 1.717/2017, em seu artigo 66 a 68, dispõem que:

Art. 66. A compensação declarada à RFB extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento.

Parágrafo único. A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Art. 67. Os débitos do sujeito passivo serão compensados na ordem por ele indicada na declaração de compensação.

Art. 68. O sujeito passivo poderá compensar créditos que já tenham sido objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento apresentado à RFB desde que, à data da apresentação da declaração de compensação:

I o pedido não tenha sido indeferido, mesmo que por decisão administrativa não definitiva, proferida pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil; ou

II se deferido o pedido, ainda não tenha sido emitida a ordem de pagamento do crédito.

Parágrafo único. O sujeito passivo poderá apresentar declaração de compensação que tenha por objeto crédito apurado ou decorrente de pagamento efetuado há mais de 5 (cinco) anos, desde que referido crédito tenha sido objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento apresentado à RFB antes do transcurso do referido prazo.

Diante das regras claras que rege a questão, combinado com a legalidade do Despacho Decisório e o Acórdão de Manifestação de Inconformidade, onde não cabe nenhuma restrição, rejeito a preliminar.

#### **4. MÉRITO**

##### **4.1. – Do direito de crédito – PIS/COFINS – Princípio constitucional da não-cumulatividade**

Diz que a não-cumulatividade é questão constitucional, onde outorga competência a legislação infralegal para decidir os setores em que as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS serão recolhidas, razão pela qual foram editadas leis que tratam delas.

Destaca “que estas contribuições incidem sobre a totalidade das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica”.

Fala ainda da apuração para o valor das contribuições e suas alíquotas, no regime da não-mulatividade, onde permitível realizar descontos de créditos calculados sobre bens e serviços.

Enfim, faz um apanhado interpretativo da legislação de regência para, em capítulos seguintes demonstrar o conceito de insumo adotado de acordo com a legislação e provar que todos os créditos decorrentes de custos ou previstos na legislação são passíveis de ressarcimento. Ou seja, glosar a glosa efetuada pela Fiscalização.

#### **4.2. - Do conceito de insumos - Entendimento fixado nos autos do Resp nº 1.221.170/PR, submetido a sistemática dos recursos repetitivos**

Rapidamente a Recorrente destaca que a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça – STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu que, para fins de crédito de PIS e COFINS, as empresas podem considerar insumo tudo o que for essencial para o “exercício da sua atividade econômica”.

Argumenta:

(...)

Nesse contexto, “essencial” corresponde “ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; enquanto “relevante” equivale “ao item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal (...)”<sup>8</sup>.

Já por “insumo”, entender-se-á aquele bem que integra o desempenho da atividade do contribuinte, ainda que em fase anterior à obtenção do produto a ser vendido, e que assume a importância de algo necessário/essencial à sua existência ou útil para a qualidade do produto por ela produzido, pois desde o momento de sua aquisição já se encontra em andamento a atividade econômica do contribuinte, que deverá ser analisada como um todo.

Vale destacar que este julgamento foi realizado sob o rito da sistemática de recurso representativo de controvérsia, nos termos do art. 1036 e seguintes do CPC/2015. Os recursos repetitivos são aqueles caracterizados pela multiplicidade de recursos que versam sobre idêntica questão de direito e possuem força vinculante.

(...)

Muito embora seja dever do Auditor-Fiscal adotar o conceito de insumos definido pelo STJ (efeito vinculante), conforme defendido no item anteriormente, no caso em questão, tendo como premissa a ressalva defendida na nota explicativa, o Auditor Fiscal glosou os créditos da Recorrente declarados nas PERD/COMP's enviadas, não respeitando as normas definidas e o conceito de insumos adotado

no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, realizado sob o rito da sistemática de recurso representativo de controvérsia.

Socorre-se de acórdão do CARF, no objeto de firmar entendimento acolhendo o conceito de Tribunais Superiores, ainda que sem trânsito em julgado e, assim também compelir os conselheiros observar o conceito de insumo praticado no REsp nº 1.221.170/PR.

#### **4.3. Do Crédito Presumido da Agroindústria - Lei nº 10.295/2004**

A Recorrente faz um levantamento legislativo para demonstrar que o Executivo não pode extrapolar os limites de sua competência, ou seja, deve agir na estrita palavra da lei, sendo defeso proceder de acordo com seus critérios e métodos.

Finaliza dizendo que 'cumpriu estritamente o que determinava a lei em questão, deve ser considerado correto o procedimento por ela adotado, razão pela qual de plano deve ser validada a integralidade do crédito pleiteado na PERD/COMP n. 19225.40264.190809.1.7.10-0231'.

#### **4.4. Dos Princípios da Razoabilidade, Proporcionalidade e Legalidade**

Alega:

A razoabilidade e a proporcionalidade são princípios que determinam a aplicação da legislação congruente com os exatos fins pretendidos pelo legislador em face da situação concreta a ela submetida. Dessa forma, deve haver consonância e ponderação entre a aplicação da legislação e a sua proposta de eficácia.

(...)

Tal alegação tem o fim de requer a revisão quanto a posição da decisão anatematizada, a fim de reconhecer integralmente o crédito presumido apurado nos termos da Lei, vez que o ressarcimento em espécie é legalmente permitido.

Nessa sera, não há imperfeição a decisão objurgada, já que ela não se descarrilhou da legislação de regência, como se vê no seus próprios fundamentos, cujos quais se transcreve:

(...)

Aqui se trata de alegação de crédito por meio de pedido de ressarcimento e, como visto, o crédito presumido não se presta a ser ressarcido, mas somente para ser deduzido da contribuição.

Não há como esta Turma Julgadora negar vigência ou deixar de aplicar tais disposições normativas, sob pena de responsabilização funcional ao negar-lhes cogência.

Desde que devidamente apurado no Dacon do período do crédito e dentro do prazo decadencial, o aproveitamento de crédito presumido (ficção creditícia) dá-se deduzindo-o da própria contribuição devida, pois este é o efeito legislado (logo, o desejado), mas não pelas vias do ressarcimento ou da compensação, pois tal

valor sequer é um crédito real (básico, fundado em desembolso efetivo de moeda nacional em curso em decorrência da aquisição da mercadoria).

Por fim, na mesma linha de entendimento acima delineado, a Receita Federal do Brasil, pela Solução de Consulta 69, COSIT, de 23 de janeiro de 2017, contrapôs o arts. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, com as permissões de utilização para compensação com outros tributos ou ressarcimento em dinheiro (dentre outras, o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005 e disposições das Lei nº 10.637/02, e 10.833/03).

Sem razão a Recorrente.

#### **4.5. Das provas e do pedido de diligência.**

Somente em sede recursal requer provar por meio de todas as provas em direito admitidas, sobretudo a juntada de novos documentos e, ainda, requer a realização de Diligência Fiscal para melhor evidenciar a idoneidade da compensação aqui debatida.

Como não consta tal pedido em Manifestação de Inconformidade, poder-se-ia entender como preclusão consumativa e supressão de instância.

Mas, por bem entender que tal requerimento alia-se à dialeticidade recursiva frente a decisão combatida, razão pela qual conheço o requerimento, mas o entendo como improcedente, haja vista que as peças documentais que foram juntadas até a presente decisão, são satisfatórias, carecendo de novos documentos e de diligência.

#### **Conclusão.**

Diante do exposto, conheço do recurso aviado, rejeito a preliminar e, no mérito, nego provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente  
**Wilson Antonio de Souza Correa**