



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 10120.905585/2011-12  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-008.389 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de abril de 2021  
**Recorrente** CRISTAL ALIMENTOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de Apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

**PEDIDO DE RESSARCIMENTO. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. NULIDADE DESPACHO DECISÓRIO. NOVO DESPACHO DECISÓRIO.**

O trabalho fiscal realizado no presente processo prejudicou severamente o direito de defesa do sujeito passivo vez que procedeu com a glosa de parcelas sem justificativa ou relação de notas glosadas (serviços utilizados como insumos e devoluções de vendas sujeitas à alíquota de 1,65%), procedeu com o ajuste negativo de crédito sem trazer qualquer justificativa para tanto ou mesmo identificando quais as operações que teriam sido objeto de ajuste; reclassificou bens utilizados como insumos da linha 2 para a linha 7 do DACON sem identificar quais as notas reclassificadas e sem identificar as operações e os valores glosados; reclassificou créditos como créditos presumidos sem justificativa, sem fundamento e sem relação das operações que foram reclassificadas; glosou créditos extemporâneos sob a afirmação de que eles teriam sido utilizados na época própria sem a correspondente demonstração.

Cabe, portanto, ser reconhecida sua nulidade em conformidade com o art. 59, II, do Decreto n.º 70.235/72, cabendo a elaboração de novo despacho decisório sanando as incongruências apontadas, com a reabertura de prazo de defesa.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para declarar a nulidade do Despacho Decisório exarado, afetando as peças processuais que lhe sucederam, para que novo despacho decisório seja proferido pela repartição fiscal de origem. O Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida acompanhou pelas conclusões quanto aos créditos extemporâneos. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão n° 3402-008.388, de 28 de abril de 2021, prolatado no julgamento do processo 10120.905584/2011-60, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo- Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Paulo Regis Venter (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim e Thais De Laurentiis Galkowicz.

## Relatório

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

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que denegara em parte o Pedido de Ressarcimento/Compensação apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente à compensação de débito declarado, com crédito oriundo de pagamento indevido ou a maior de PIS/Cofins não-cumulativos vinculados ao mercado interno.

As razões da glosa podem ser assim sintetizadas:

### 1) Despesas de frete na aquisição de bens/insumos sujeitos à alíquota zero:

(...) o frete na aquisição, quando contratado com pessoa jurídica e suportado pelo adquirente dos bens/insumos, pode gerar crédito do PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos com base no art. 3º, I e II, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º, I e II, da Lei nº 10.833, de 2003, haja vista integrar o valor de aquisição.

Entretanto, a possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com frete deve ser determinada em função da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens transportados, ou seja, nem toda despesa com frete é capaz de gerar crédito a ser deduzido na apuração não-cumulativa da COFINS ou PIS/PASEP, mas **somente o frete pago nas aquisições de insumos ou mercadorias passíveis também de creditamento.** (grifei)

### 2) Falta de comprovação de despesas geradoras de crédito da não cumulatividade de PIS/PASEP/Cofins: *“Algumas operações não foram confirmadas em sua plenitude, cujos valores foram glosados pela auditoria.”*

### 3) Créditos extemporâneos: A fiscalização identifica dois motivos para a glosa. 3.1) A necessidade de retificação do DACON e da DCTF do período; 2) os créditos foram utilizados no período próprio.

(...)

Assim, os créditos do PIS/PASEP e da COFINS relativos à sistemática não cumulativa de apuração devem ser apropriados no período determinado pelas normas que regem essas contribuições. No entanto, caso o sujeito passivo não o tenha feito, **poderá apropriá-los a posteriori, mas desde que retifique tanto os Demonstrativos de Apuração das Contribuições (Dacons) quanto as Declarações de Débitos e Créditos**

**Federais (DCTFs) referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração das contribuições e desde que atenda aos demais requisitos da legislação de regência.** Assim, em que pese ser trabalhosa e complexa a retificação de um grande número de declarações, tanto para o contribuinte quanto para os servidores da Receita Federal do Brasil, impõe-se o cumprimento da disciplina normativa.

No caso em questão, até a conclusão da análise dos pedidos de ressarcimento referentes ao ano-calendário de 2009, o contribuinte não havia retificado os respectivos DACONs. **Entretanto, uma vez que os arquivos fiscais apresentados contemplam a totalidade das operações, apurou-se os créditos mensais conforme data de entrada no estabelecimento e de acordo com o mês a que se referiam, bem como dos correspondentes débitos. Após os descontos dos créditos chegou-se ao efetivo valor do correspondente crédito da não cumulatividade de PIS/PASEP e COFINS de cada mês, não tendo que se falar, portanto, em crédito extemporâneo, uma vez que para cada mês analisado utilizou-se todo crédito a ele pertencente.** (grifei)

Inconformada, a empresa apresentou Manifestação de Inconformidade. Cumpre mencionar que a cópia do Relatório de Auditoria acima mencionado foi anexada aos presentes autos pela Delegacia de Julgamento antes do julgamento da defesa, juntamente com planilha elaborada pela fiscalização com as glosas realizadas (arquivo não paginável).

A defesa apresentada pelo sujeito passivo foi julgada improcedente pelo acórdão. Após rejeitar a preliminar de nulidade do despacho decisório, por não detalhar as glosas perpetradas, a r. decisão recorrida afastou a possibilidade de crédito no frete na aquisição de bens tributados a alíquota zero, entendendo que “*o direito ao crédito referente ao custo do frete na aquisição de insumos deve ser analisado a luz do creditamento do próprio insumo*”. Quanto ao crédito extemporâneo, a decisão identifica a posição do CARF no sentido de não ser necessária a retificação do DACON e da DCTF para a tomada do crédito, mas exige documentação suporte que demonstre que o crédito não foi utilizado na época própria. Contudo, uma vez que “*não houve a apresentação de documentação apta e idônea neste sentido*”, a glosa foi mantida.

Intimada desta decisão, a empresa apresentou Recurso Voluntário alegando, em síntese:

- (i) A nulidade da r. decisão recorrida ao não reconhecer a nulidade do despacho decisório, face a insegurança na apuração do crédito. Sustenta que não é possível entender como a Fiscalização chegou ao montante glosado, com base apenas nas planilhas apresentadas, tendo o contribuinte anexado os demonstrativos de crédito glosado na manifestação de inconformidade que não identificam a razão para a glosa do crédito.
- (ii) No mérito, sustenta: (ii.1) a validade dos créditos tomados sobre as despesas com fretes decorrentes da aquisição de bens e insumos sujeitos a alíquota zero; (ii.2) a validade do crédito extemporâneo tomado, ainda que sem a retificação da DCTF e do DACON do período, sendo essa a única razão para a glosa trazida pela fiscalização

Em seguida, os autos foram direcionados a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 3402-008.389 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10120.905585/2011-12

## Voto

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

O Recurso Voluntário é tempestivo e cabe ser conhecido.

A principal questão aventada pelo Recurso Voluntário gira em torno da nulidade da r. decisão recorrida face a manutenção de despacho decisório nulo. A empresa reitera suas razões evidenciando que, desde a prolação do despacho decisório, não consegue compreender quais foram as glosas perpetradas pela fiscalização, considerando a planilha disponibilizada pela e o relatório de auditoria.

Cabe portanto avaliar se todas as glosas identificadas na planilha elaborada pela fiscalização estão devidamente motivadas no relatório de auditoria entregue ao contribuinte.

Atentando-se para o arquivo anexo entregue pela fiscalização (arquivo não paginável), observa-se que foram elaboradas três planilhas especificamente quanto ao crédito de PIS do período sob análise: uma quanto aos valores de débito declarado no DACON com o valor apurado na fiscalização (aba “Dacon-Débito PIS x NF”), outra com o comparativo dos valores de crédito (aba “Dacon-Crédito PIS X NF”) e uma última que consolidaria os valores (aba “RESUMO PIS”). As planilhas foram compostas pela relação de notas fiscais constantes das abas “Análise NF Saída” e “Análise NF Entrada”.

Pelo relato trazido pela fiscalização no relatório de auditoria, inicialmente o DACON apresentado pelo sujeito passivo possuía inconsistências nos valores de créditos informados, que teriam sido sanadas em 15/10/2011. Vejamos exatamente o relato fiscal:

Em 20/01/11, o contribuinte acima identificado transmitiu eletronicamente à RFB o Pedido de Ressarcimento – PER n.º 27048.83713.200111.1.5.10-6267 concernente ao crédito de PIS/PASEP Não Cumulativa, fundamentado no art. 17 da Lei n.º 11.033/2004, referente ao 3º trimestre 2009 no valor de R\$ 196.323,20 (cento e noventa e seis mil, trezentos e vinte e três reais e vinte centavos), decorrente de bens, serviços, custos e/ou despesas pagas, incorridos ou adquiridos com a finalidade de serem utilizados na produção de bens não tributados destinados ao mercado interno.

Com o intuito de verificar a legitimidade do pleito do contribuinte, autorizado pelo MPF-D n.º 0120100.2011.00548-6 iniciou-se, em 24/05/2011, procedimento de Diligência Fiscal intimando-o, por meio do Termo de Diligência Fiscal/Solicitação de Documentos, a apresentar, dentre outros, os arquivos digitais contábeis e fiscais gerados de acordo com o leiaute do ADE Cofis n.º 25/2010 (IN SRF n.º 86, de 22 de dezembro de 2001) referentes ao período em questão, **cujo atendimento conclusivo deu-se somente em 22/07/2011.**

Em 10/11/2011 a Diligência Fiscal foi convertida em Ação Fiscal autorizada pelo MPF -F n.º 0120100.2011.01324-1, com o mesmo objetivo daquela.

Relatório:

O contribuinte tem como objeto social a compra, venda, beneficiamento e empacotamento de cereais e seus subprodutos; prestação de serviços de pesagem

e beneficiamento para terceiros; revenda de produtos alimentícios em geral e transporte rodoviário de cargas.

Analisando o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – DACON do 3º trimestre 2009, entregue pelo contribuinte à RFB, **constatou-se que na Ficha 06A – Apuração dos Créditos da Contribuição ao PIS/PASEP – Aquisições no Mercado Interno Regime Não-Cumulativo foram informados crédito da não cumulatividade de PIS/PASEP apurados, preponderantemente, sobre aquisições de bens utilizados como insumos, despesas de energia elétrica e despesas de armazenagem e fretes na operação de venda.**

**Com o objetivo de apurar o valor do crédito da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/PASEP, procedeu-se à extração dos dados dos arquivos fiscais, agrupados por mês de entrada no estabelecimento, código fiscal de operações e prestações – CFOP, produto/mercadoria, fornecedor, código da situação tributária referente à Contribuição ao PIS/PASEP – CST-PIS/PASEP e somatório do valor das notas fiscais - IPI. Os dados foram analisados e classificados nas linhas e rubricas correspondentes da Ficha 06A do DACON, apurando-se os respectivos valores de crédito. O valor das demais operações cujos dados não integraram os arquivos fiscais foram conferidos nos arquivos contábeis.**

**Comparando os valores de crédito da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/PASEP apurados a partir dos arquivos fiscais com aqueles informados nos respectivos DACONs, foram constatadas algumas divergências, ao que o contribuinte foi intimado a justificar, por meio dos TIF n.º 003 e 005, referentes ao 1º trimestre de 2006 ao 4º trimestre/2009. Em atendimento a esses TIFs o contribuinte informou que pode ter ocorrido um erro no momento da geração do arquivo apresentado; que não informou o CST adequado ou sequer informou o CST de várias notas fiscais constantes nos arquivos apresentados e que algumas notas fiscais não foram incluídas nos referidos arquivos fiscais. Diante a tal constatação, conclui-se que os arquivos fiscais apresentados pelo contribuinte à auditoria estavam inconsistentes, uma vez que não contemplavam a totalidade das notas fiscais emitidas/recebidas no período auditado, além de possuírem informações incompletas (CST), o que não os tornavam confiáveis para uma correta apuração dos créditos pleiteados. Assim, mais uma vez, por meio do TIF n.º 006, intimou-se o contribuinte a apresentar os arquivos fiscais digitais referentes ao período do 4º trimestre de 2005 ao 4º trimestre de 2009 com observância de todas especificações discriminadas no Termo de Diligência Fiscal/Solicitação de Documentos a ele cientificado em 24/05/2011, livres de quaisquer inconsistências, sob pena de indeferimento total dos respectivos pedidos de ressarcimento entregues à RFB.**

**Em 15/10/2011 o contribuinte atendeu ao solicitado no TIF n.º 006, apresentando os arquivos fiscais em questão, os quais passou-se a analisar. Preliminarmente, procedeu-se à extração de todos dados fiscais com crédito de PIS/PASEP maior ou igual a R\$ 0,01, agrupados por mês de entrada no estabelecimento, código fiscal de operações e prestações – CFOP, produto/mercadoria, fornecedor, código da situação tributária referente à Contribuição ao PIS/PASEP – CST- PIS/PASEP e somatório das valor dos itens menos descontos das notas fiscais. Os dados foram analisados e classificados nas linhas e rubricas correspondentes da Ficha 06A do DACON, apurando-se os respectivos valores de crédito. O valor das demais operações cujos dados não integraram os arquivos fiscais foram conferidos nos arquivos contábeis.** Dessa análise verificou-se que:

- 1) Despesas de frete na aquisição de bens/insumos sujeitos à alíquota zero

(...)

2) Falta de comprovação de despesas geradoras de crédito da não cumulatividade de PIS/PASEP

(...)

3) Créditos extemporâneos

Assim, o relatório de auditoria identifica três razões para a glosa de créditos: **1) Impossibilidade de tomada de crédito sobre despesas de frete na aquisição de bens/insumos sujeitos à alíquota zero.** Informa a fiscalização que o contribuinte indicou as despesas de frete na aquisição de insumos na linha 2 do DACON, de “bens utilizados como insumos”, quando poderia ter sido informado na linha 7, “Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda”, com exceção dos bens transportados sujeitos a alíquota zero. **2) A falta de comprovação de despesas geradoras de crédito da não cumulatividade de PIS/PASEP**, aduzindo que “*algumas operações não foram confirmadas em sua plenitude, cujos valores foram glosados pela auditoria.*” e **3) Glosa de créditos extemporâneos**, informado na linha 13 “Outras Operações Sujeitas a Crédito” com dois motivos autônomos para a glosa. 3.1) A necessidade de retificação do DACON e da DCTF do período; 3.2) os créditos foram utilizados no período próprio (out/08 a jun/09).

De pronto, atentando-se exclusivamente para o relatório de auditoria, insta mencionar que não consta do processo uma planilha com a relação de documentos ou operações que não teriam sido confirmados em sua plenitude pela fiscalização, prejudicando severamente a compreensão da razão da glosa 2 acima identificada. Com efeito a fiscalização apenas afirma que “algumas operações” não teriam sido confirmadas, sem trazer uma relação das notas fiscais ou operações que foram desconsideradas.

Da mesma forma, especificamente quanto ao item 3 acima, observa-se que a fiscalização não trouxe uma planilha que demonstra sua afirmação que os créditos extemporâneos solicitados pelo sujeito passivo teria sido utilizado em período próprio. Com efeito, a fiscalização afirmou no relatório de auditoria:

No caso em questão, até a conclusão da análise dos pedidos de ressarcimento referentes ao ano-calendário de 2009, o contribuinte não havia retificado os respectivos DACONs. **Entretanto, uma vez que os arquivos fiscais apresentados contemplam a totalidade das operações, apurou-se os créditos mensais conforme data de entrada no estabelecimento e de acordo com o mês a que se referiam, bem como dos correspondentes débitos. Após os descontos dos créditos chegou-se ao efetivo valor do correspondente crédito da não cumulatividade de PIS/PASEP e COFINS de cada mês, não tendo que se falar, portanto, em crédito extemporâneo, uma vez que para cada mês analisado utilizou-se todo crédito a ele pertencente.** (grifei)

Assim, uma vez que o sujeito passivo apresentou os arquivos fiscais referentes aos meses anteriores, a fiscalização afirma que os créditos mensais foram apurados “conforme data de entrada no estabelecimento e de acordo com o mês a que se referiam, bem como dos correspondentes débitos” sendo que, “após os descontos dos créditos chegou-se ao efetivo valor do correspondente crédito da não cumulatividade de PIS/PASEP e COFINS de cada mês, não tendo que se falar, portanto, em crédito extemporâneo, uma vez que para cada mês analisado utilizou-se todo crédito a ele pertencente.” Com isso, afirma a fiscalização que os créditos foram utilizados no momento correto, não remanescendo créditos extemporâneos a serem aproveitados no trimestre sob análise.

Entretanto, as planilhas apresentadas pela fiscalização não trazem essa análise, não sendo possível confirmar se efetivamente a fiscalização procedeu com essa análise do aproveitamento do crédito na época própria.

Possivelmente em razão da ausência de elementos demonstrando a análise do aproveitamento do crédito extemporâneo que o sujeito passivo, em suas defesas administrativas, enfrenta tão somente a alegação da fiscalização no sentido de que os documentos fiscais deveriam ser tido retificados para a tomada de crédito extemporâneo (DCTF e DACON), pleiteando exatamente essa análise com base nos documentos contábeis e fiscais apresentados no curso da fiscalização.

Acresce-se que, atentando-se para a planilha “Dacon-Crédito PIS x NF”, não é possível precisar com clareza qual a origem dos valores apurados pela fiscalização na ação fiscal, sendo que glosas foram perpetradas pela fiscalização sem a identificação clara no relatório de auditoria fiscal ou mesmo sem uma memória de cálculo clara de quais teriam sido as operações desconsideradas/glosadas.

De fato, atentando-se primeiramente para a competência de julho/2009, observa-se que **a fiscalização glosou créditos na linha 3 da ficha 06A referentes aos “Serviços Utilizados como Insumos” sem trazer qualquer justificativa no relatório de auditoria.** Não é possível identificar a razão pela qual a fiscalização considerou tão somente o valor de R\$ 29.297,20 e quais as notas fiscais que esse valor reconhecido corresponde. Estariam essas despesas incluídas nas operações com a “falta de comprovação de despesas geradoras de crédito da não cumulatividade de PIS/PASEP” trazida no item 2 do relatório de auditoria? Não é possível precisar, vez que, como dito, a fiscalização não trouxe uma planilha com a relação dos documentos que estariam abrangidos nessa motivação de glosa.

Quanto a linha 2 de “Bens Utilizados como Insumos” a fiscalização elucida no relatório que procedeu com a reclassificação de parte das operações para a linha 7 de “Fretes nas operações de Venda”. **Contudo, a única planilha que evidencia essa reclassificação é a planilha “Dacon-Crédito PIS x NF”, não sendo possível precisar quais foram as operações mantidas na linha 2 pela fiscalização e quais teriam sido aquelas que passaram a ser identificadas na linha 7.** Sob esta perspectiva que **não é possível identificar ao certo quais foram as notas fiscais objeto da glosa trazida no item 1 do relatório de auditoria,** vez que a fiscalização não relaciona quais seriam as notas fiscais que teriam sido objeto da glosa.

Acresce-se que, ainda em julho/2009, a fiscalização procedeu com um ajuste negativo de crédito (linha 23 do DACON) **sem trazer qualquer justificativa para tanto ou mesmo identificando quais as operações que teriam sido objeto de ajuste.**

Vejamos a planilha elaborada pela fiscalização:

| VALORES DECLARADOS DA CON |       |   |                  |                              |                      | VALORES APURADOS DILIGÊNCIA   |                  |                     |              |  |
|---------------------------|-------|---|------------------|------------------------------|----------------------|-------------------------------|------------------|---------------------|--------------|--|
| Mês                       | Ficha | Descrição   | Valor no Mercado | Tributado no Mercado Interno | Valor Total (DA CON) | Valor no Mercado Interno SOMA | Valor no Mercado | Valor da Exportação | Valor Total  |  |
| Jul/2009                  | 06A   | 1 Bens para Revenda   | 184.559,85       | 0,00                         | 184.559,85           | 184.559,85                    | 0,00             | 0,00                | 184.559,85   |  |
| Jul/2009                  | 06A   | 2 Bens Utilizados como Insumos                                    | 1.804.399,83     | 2.485.513,00                 | 4.099.912,83         | 1.341.738,18                  | 849.128,38       | 0,00                | 2.190.866,54 |  |
| Jul/2009                  | 06A   | 3 Serviços Utilizados como Insumos                                | 74.119,77        | 458.085,83                   | 532.205,60           | 4.098,09                      | 25.201,11        | 0,00                | 29.297,20    |  |
| Jul/2009                  | 06A   | 4 Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica                  | 21.894,83        | 133.498,13                   | 155.392,96           | 21.897,48                     | 133.493,48       | 0,00                | 155.390,96   |  |
| Jul/2009                  | 06A   | 5 Despesas de Aluguéis de Imóveis Locados de Propriedade Própria  | 8.989,72         | 43.010,28                    | 52.000,00            | 8.990,58                      | 43.009,42        | 0,00                | 52.000,00    |  |
| Jul/2009                  | 06A   | 6 Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos                 | 0,00             | 0,00                         | 0,00                 | 0,00                          | 0,00             | 0,00                | 0,00         |  |
| Jul/2009                  | 06A   | 7 Despesas de Armazenagem e Preços na Operação                    | 23.430,81        | 144.215,11                   | 167.645,92           | 343.399,88                    | 2.112.783,35     | 0,00                | 2.486.185,23 |  |
| Jul/2009                  | 06A   | 8 Despesas de Contingências de Amadurecimento                     | 100.734,53       | 818.855,82                   | 919.590,35           | 100.748,82                    | 818.843,53       | 0,00                | 919.592,35   |  |
| Jul/2009                  | 06A   | 9 Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Mercado)  | 0,00             | 0,00                         | 0,00                 | 0,00                          | 0,00             | 0,00                | 0,00         |  |
| Jul/2009                  | 06A   | 10 Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Mercado) | 9.824,05         | 59.220,25                    | 69.044,30            | 9.825,23                      | 59.219,07        | 0,00                | 69.044,30    |  |
| Jul/2009                  | 06A   | 11 Encargos de Amortização de Edificações e Bens                  | 0,00             | 0,00                         | 0,00                 | 0,00                          | 0,00             | 0,00                | 0,00         |  |
| Jul/2009                  | 06A   | 12 Desenvoluções de Vendas Sujeitas à Alíquota de 1,0%            | 18.371,53        | 0,00                         | 18.371,53            | 2.568,55                      | 15.802,98        | 0,00                | 18.371,53    |  |
| Jul/2009                  | 06A   | 13 Outras Operações com Direito a Crédito                         | 0,00             | 0,00                         | 0,00                 | 0,00                          | 0,00             | 0,00                | 0,00         |  |
| Jul/2009                  | 06A   | 14 BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS                                   | 2.043.930,92     | 3.921.398,22                 | 5.965.329,14         | 2.015.420,83                  | 3.858.491,33     | 0,00                | 5.873.912,16 |  |
| Jul/2009                  | 06A   | 15 Créditos a Descontar à Alíquota de 1,65%                       | 33.724,88        | 64.703,04                    | 98.427,90            | 33.216,45                     | 63.430,60        | 0,00                | 96.647,05    |  |
| Jul/2009                  | 06A   | 16 Créditos Calculados a Alíquotas Diferenciadas                  | 0,00             | 0,00                         | 0,00                 | 0,00                          | 0,00             | 0,00                | 0,00         |  |
| Jul/2009                  | 06A   | 17 Créditos Calculados por Unidade de Medida de Produto           | 0,00             | 0,00                         | 0,00                 | 0,00                          | 0,00             | 0,00                | 0,00         |  |
| Jul/2009                  | 06A   | 18 Créditos da Atividade de Transporte de Cargas - 9%             | 0,00             | 0,00                         | 0,00                 | 0,00                          | 0,00             | 0,00                | 0,00         |  |
| Jul/2009                  | 06A   | 19 Crédito Presumido Relativo a Estoque de Abertura               | 0,00             | 0,00                         | 0,00                 | 0,00                          | 0,00             | 0,00                | 0,00         |  |
| Jul/2009                  | 06A   | 20 Créditos da Atividade Imobiliária                              | 0,00             | 0,00                         | 0,00                 | 0,00                          | 0,00             | 0,00                | 0,00         |  |
| Jul/2009                  | 06A   | 21 Outros Créditos a Descontar                                    | 0,00             | 0,00                         | 0,00                 | 0,00                          | 0,00             | 0,00                | 0,00         |  |
| Jul/2009                  | 06A   | 22 Ajustes Positivos de Créditos                                  | 0,00             | 0,00                         | 0,00                 | 0,00                          | 0,00             | 0,00                | 0,00         |  |
| Jul/2009                  | 06A   | 23 (-) Ajustes Negativos de Créditos                              | 0,00             | 0,00                         | 0,00                 | -37,99                        | -233,71          | 0,00                | -271,70      |  |
| Jul/2009                  | 06A   | 24 TOTAL DE CRÉDITOS APURADOS APÓS AJUSTES                        | 33.724,88        | 64.703,04                    | 98.427,90            | 33.216,45                     | 63.430,60        | 0,00                | 96.647,05    |  |
| Jul/2009                  | 06A   | 25 Calculados sobre Insumos de Origem Animal                      | 0,00             | 0,00                         | 0,00                 | 0,00                          | 0,00             | 0,00                | 0,00         |  |
| Jul/2009                  | 06A   | 26 Calculados sobre Insumos de Origem Vegetal                     | 3.110,25         | 0,00                         | 3.110,25             | 0,00                          | 0,00             | 0,00                | 78.248,86    |  |
| Jul/2009                  | 06A   | 27 Ajustes Positivos de Créditos                                  | 0,00             | 0,00                         | 0,00                 | 0,00                          | 0,00             | 0,00                | 0,00         |  |
| Jul/2009                  | 06A   | 28 (-) Ajustes Negativos de Créditos                              | 0,00             | 0,00                         | 0,00                 | 0,00                          | 0,00             | 0,00                | 0,00         |  |
| Jul/2009                  | 06A   | 29 TOTAL DE CRÉDITOS PRESUMIDOS - ATIVIDADE                       | 3.110,25         | 0,00                         | 3.110,25             | 0,00                          | 0,00             | 0,00                | 78.248,86    |  |
| Jul/2009                  | 06A   | 30 Créditos Apurados  | 0,00             | 0,00                         | 0,00                 | 0,00                          | 0,00             | 0,00                | 0,00         |  |
| Jul/2009                  | 06A   | 31 Ajustes Positivos de Créditos                                  | 0,00             | 0,00                         | 0,00                 | 0,00                          | 0,00             | 0,00                | 0,00         |  |
| Jul/2009                  | 06A   | 32 (-) Ajustes Negativos de Créditos                              | 0,00             | 0,00                         | 0,00                 | 0,00                          | 0,00             | 0,00                | 0,00         |  |
| Jul/2009                  | 06A   | 33 TOTAL DE CRÉDITOS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO                     | 0,00             | 0,00                         | 0,00                 | 0,00                          | 0,00             | 0,00                | 0,00         |  |

Observa-se acima que a fiscalização reclassificou operações como se correspondessem a crédito presumido (linha 26 do DA CON), sem elucidar ou trazer qualquer fundamento normativo para tanto. Ademais, não é possível identificar de forma clara quais teriam sido as operações objeto de reclassificação (alteração de crédito básico para crédito presumido). Ora, tendo o contribuinte errado na apuração de seu crédito, considerando operações sujeitas ao crédito presumido como crédito básico, deve a fiscalização fundamentar a sua atuação, identificando quais as operações que foram creditadas de forma equivocada e trazer o fundamento legal para o correto enquadramento. Contudo, isso não foi feito no presente caso. Neste ponto, inclusive, a r. decisão recorrida buscou trazer um fundamento normativo que não foi trazido despacho decisório:

No mais, calha destacar que a autoridade tributária majorou o crédito presumido calculado sobre os insumos de origem vegetal, tendo-o desconsiderado, porém, para fins de compensação e ressarcimento.

Isso porque **o crédito presumido apurado na aquisição de insumos de origem vegetal somente pode ser utilizado para dedução da contribuição social apurada no período, vedado seu emprego para fins de compensação ou ressarcimento.** Sobre o tema, a Instrução Normativa SRF n.º 660, de 17 de julho de 2006, e o Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 15, de 22 de dezembro de 2005, são cristalinos em suas disposições:

#### ADI SRF 15/2005

**Art. 1º O valor do crédito presumido previsto na Lei n.º 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa.**

**Art. 2º O valor do crédito presumido referido no art. 1º não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, de que trata a Lei n.º 10.637, de 2002, art. 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, a Lei n.º 10.833, de 2003, art. 6º, § 1º, inciso II, e § 2º, e a Lei n.º 11.116, de 2005, art. 16.**

**IN SRF 660/2006**

Art. 8º Até que sejam fixados os valores dos insumos de que trata o art. 7º, o crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins será apurado com base no seu custo de aquisição.

§ 1º O crédito de que trata o caput será calculado mediante a aplicação, sobre o valor de aquisição dos insumos, dos percentuais de:

I - 0,99% (noventa e nove centésimos por cento) e 4,56% (quatro inteiros e cinquenta e seis centésimos por cento), respectivamente, no caso:

a) dos insumos de origem animal classificados no capítulo 2, exceto os códigos 02.01, 02.02, 02.03, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1 da NCM; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1157, de 16 de maio de 2011)

b) das misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18 da NCM; e

c) dos insumos de origem animal classificados nos capítulos 3, 4 e 16 e nos códigos 15.01 a 15.06 e 1516.10 da NCM, exceto o código 1502.00.1; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

II - 0,5775% (cinco mil e setecentos e setenta e cinco décimos de milésimo por cento) e 2,66% (dois inteiros e sessenta e seis centésimos por cento), respectivamente, no caso dos demais insumos.

...

§ 3º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo:

I - não constitui receita bruta da pessoa jurídica agroindustrial, servindo somente para dedução do valor devido de cada contribuição; e

II - **não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento.** (g. n.)

**Desse modo, a parcela residual do crédito tributário não admitido ao final da atuação da autoridade tributária na unidade de origem decorre da desconsideração do crédito presumido na apuração da compensação e ressarcimento.** (grifei)

Portanto, a própria r. decisão recorrida identificou a deficiência na motivação do despacho decisório, vez que traz fundamento legal e normativo não trazido pela fiscalização no relatório de auditoria.

Observa-se que os mesmos problemas identificados para julho/2009 se repetem para agosto e setembro/2009 (glosa de serviços utilizados como insumos sem justificativa ou relação de notas glosadas; reclassificação de bens utilizados como insumos para a linha 7 do DACON sem identificar quais as notas reclassificadas e qual o efetivo valor glosado; reclassificação de créditos para créditos presumidos sem justificativa, sem fundamento e sem relação das operações que foram reclassificadas).

Contudo, acresce-se que nessas duas competências a fiscalização glosou valores referentes à linha 12 “*Devoluções de Vendas Sujeitas à Alíquota de 1,65%*” sem qualquer justificativa ou identificação de quais as operações/notas fiscais que efetivamente foram glosadas:

| VALORES DECLARADOS DA CON |       |    |   |              |                 |      | VALORES APURADOS DILIGÊNCIA |              |              |            |              |
|---------------------------|-------|----|---|--------------|-----------------|------|-----------------------------|--------------|--------------|------------|--------------|
| Mês                       | Ficha | o  | Rubrica   | Mercado      | Tributado no    | Exce | Total (DACON)               | no Mercado   | no           | Exportação | Total        |
|                           | a     | da |   | Interno      | Mercado Interno | plac |                             | Interno SOMA | Mercado      | %          |              |
| ago/2009                  | 08A   | 1  | Bens para Revenda                                 | 291.800,70   | 0,00            | 0,00 | 291.800,70                  | 291.800,70   | 0,00         | 0,00       | 291.800,70   |
| ago/2009                  | 08A   | 2  | Bens Utilizados como Insumos                      | 1.959.802,24 | 1.892.515,08    | 0,00 | 3.852.117,30                | 1.790.012,34 | 813.182,38   | 0,00       | 2.403.194,70 |
| ago/2009                  | 08A   | 3  | Serviços Utilizados como Insumos                  | 88.318,90    | 435.248,18      | 0,00 | 503.993,08                  | 5.285,95     | 33.738,46    | 0,00       | 39.024,41    |
| ago/2009                  | 08A   | 4  | Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica    | 22.200,85    | 141.441,39      | 0,00 | 183.842,24                  | 22.185,72    | 141.476,52   | 0,00       | 163.842,24   |
| ago/2009                  | 08A   | 5  | Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pef    | 6.783,35     | 43.218,65       | 0,00 | 50.000,00                   | 6.772,81     | 43.227,39    | 0,00       | 50.000,00    |
| ago/2009                  | 08A   | 6  | Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipam        | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| ago/2009                  | 08A   | 7  | Despesas de Armazenagem e Frete na Operaçã        | 8.357,05     | 53.242,65       | 0,00 | 81.599,70                   | 229.058,68   | 1.462.008,45 | 0,00       | 1.681.087,41 |
| ago/2009                  | 08A   | 8  | Despesas de Contraprestações de Arrendam          | 97.780,34    | 622.830,01      | 0,00 | 720.590,35                  | 97.805,81    | 622.984,74   | 0,00       | 720.590,35   |
| ago/2009                  | 08A   | 9  | Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos     | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| ago/2009                  | 08A   | 10 | Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no V    | 11.241,18    | 71.817,31       | 0,00 | 82.858,47                   | 11.223,37    | 71.835,10    | 0,00       | 82.858,47    |
| ago/2009                  | 08A   | 11 | Encargos de Amortização de Edificações e Benef    | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| ago/2009                  | 08A   | 12 | Devoluções de Vendas Sujetas à Alíquota de 1,0    | 5.891,89     | 0,00            | 0,00 | 5.891,89                    | 751,24       | 4.794,93     | 0,00       | 5.846,17     |
| ago/2009                  | 08A   | 13 | Outras Operações com Direito a Crédito            | 223.755,88   | 1.425.544,71    | 0,00 | 1.649.300,37                | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| ago/2009                  | 08A   | 14 | BASE DE CALCULO DOS CREDITOS                      | 2.895.510,14 | 4.485.053,98    | 0,00 | 7.181.184,10                | 2.454.476,49 | 2.993.047,98 | 0,00       | 5.447.524,45 |
| ago/2009                  | 08A   | 15 | Créditos a Descontar à Alíquota de 1,95%          | 44.475,92    | 74.013,29       | 0,00 | 118.489,21                  | 40.498,88    | 49.385,29    | 0,00       | 89.884,15    |
| ago/2009                  | 08A   | 16 | Créditos Calculados a Alíquotas Diferenciadas     | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| ago/2009                  | 08A   | 17 | Créditos Calculados por Unidade de Medida de P    | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| ago/2009                  | 08A   | 18 | Créditos da Atividade de Transporte de Cargas - S | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| ago/2009                  | 08A   | 19 | Crédito Presumido Relativo a Estoque de Abertur   | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| ago/2009                  | 08A   | 20 | Créditos da Atividade Imobiliária                 | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| ago/2009                  | 08A   | 21 | Outros Créditos a Descontar                       | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| ago/2009                  | 08A   | 22 | Ajustes Positivos de Créditos                     | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| ago/2009                  | 08A   | 23 | (-) Ajustes Negativos de Créditos                 | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| ago/2009                  | 08A   | 24 | TOTAL DE CREDITOS APURADOS APÓS AJUST             | 44.475,92    | 74.013,29       | 0,00 | 118.489,21                  | 40.498,88    | 49.385,29    | 0,00       | 89.884,15    |
| ago/2009                  | 08A   | 25 | Calculados sobre Insumos de Origem Animal         | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| ago/2009                  | 08A   | 26 | Calculados sobre Insumos de Origem Vegetal        | 2.077,58     | 0,00            | 0,00 | 2.077,58                    | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 60.006,97    |
| ago/2009                  | 08A   | 27 | Ajustes Positivos de Créditos                     | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| ago/2009                  | 08A   | 28 | (-) Ajustes Negativos de Créditos                 | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| ago/2009                  | 08A   | 29 | TOTAL DE CREDITOS PRESUMIDOS - ATIVIDA            | 2.077,58     | 0,00            | 0,00 | 2.077,58                    | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 60.006,97    |
| ago/2009                  | 08A   | 30 | Créditos Apurados                                 | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| ago/2009                  | 08A   | 31 | Ajustes Positivos de Créditos                     | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| ago/2009                  | 08A   | 32 | (-) Ajustes Negativos de Créditos                 | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| ago/2009                  | 08A   | 33 | TOTAL DE CREDITOS DECORRENTES DA AQU              | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |

| VALORES DECLARADOS DA CON |       |    |   |              |                 |      | VALORES APURADOS DILIGÊNCIA |              |              |            |              |
|---------------------------|-------|----|---|--------------|-----------------|------|-----------------------------|--------------|--------------|------------|--------------|
| Mês                       | Ficha | o  | Rubrica   | Mercado      | Tributado no    | Exce | Total (DACON)               | no Mercado   | no           | Exportação | Total        |
|                           | a     | da |   | Interno      | Mercado Interno | plac |                             | Interno SOMA | Mercado      | %          |              |
| set/2009                  | 08A   | 1  | Bens para Revenda                                 | 378.424,70   | 0,00            | 0,00 | 378.424,70                  | 378.424,70   | 0,00         | 0,00       | 378.424,70   |
| set/2009                  | 08A   | 2  | Bens Utilizados como Insumos                      | 2.817.078,13 | 2.081.007,51    | 0,00 | 4.878.085,64                | 2.423.882,88 | 884.253,94   | 0,00       | 3.287.936,52 |
| set/2009                  | 08A   | 3  | Serviços Utilizados como Insumos                  | 76.573,48    | 473.932,21      | 0,00 | 550.505,69                  | 2.792,28     | 17.288,49    | 0,00       | 20.078,77    |
| set/2009                  | 08A   | 4  | Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica    | 22.107,53    | 138.828,94      | 0,00 | 158.936,47                  | 22.102,70    | 138.833,77   | 0,00       | 158.936,47   |
| set/2009                  | 08A   | 5  | Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pef    | 6.954,83     | 43.045,17       | 0,00 | 50.000,00                   | 6.953,31     | 43.048,99    | 0,00       | 50.000,00    |
| set/2009                  | 08A   | 6  | Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipam        | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| set/2009                  | 08A   | 7  | Despesas de Armazenagem e Frete na Operaçã        | 18.878,70    | 115.807,12      | 0,00 | 134.285,82                  | 287.027,10   | 1.653.116,08 | 0,00       | 1.920.143,18 |
| set/2009                  | 08A   | 8  | Despesas de Contraprestações de Arrendam          | 100.231,88   | 620.358,67      | 0,00 | 720.590,35                  | 100.209,79   | 620.380,58   | 0,00       | 720.590,35   |
| set/2009                  | 08A   | 9  | Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos     | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| set/2009                  | 08A   | 10 | Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no V    | 12.087,07    | 74.809,84       | 0,00 | 86.898,91                   | 12.084,43    | 74.812,48    | 0,00       | 86.898,91    |
| set/2009                  | 08A   | 11 | Encargos de Amortização de Edificações e Benef    | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| set/2009                  | 08A   | 12 | Devoluções de Vendas Sujetas à Alíquota de 1,0    | 18.219,93    | 0,00            | 0,00 | 18.219,93                   | 2.581,88     | 15.983,79    | 0,00       | 18.565,85    |
| set/2009                  | 08A   | 13 | Outras Operações com Direito a Crédito            | 190.545,98   | 1.179.338,05    | 0,00 | 1.389.882,01                | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| set/2009                  | 08A   | 14 | BASE DE CALCULO DOS CREDITOS                      | 3.438.902,01 | 4.704.926,51    | 0,00 | 8.143.827,52                | 3.213.888,75 | 3.425.713,78 | 0,00       | 6.639.572,53 |
| set/2009                  | 08A   | 15 | Créditos a Descontar à Alíquota de 1,95%          | 56.741,88    | 77.831,27       | 0,00 | 134.373,15                  | 53.028,87    | 56.824,28    | 0,00       | 109.852,95   |
| set/2009                  | 08A   | 16 | Créditos Calculados a Alíquotas Diferenciadas     | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| set/2009                  | 08A   | 17 | Créditos Calculados por Unidade de Medida de P    | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| set/2009                  | 08A   | 18 | Créditos da Atividade de Transporte de Cargas - S | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| set/2009                  | 08A   | 19 | Crédito Presumido Relativo a Estoque de Abertur   | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| set/2009                  | 08A   | 20 | Créditos da Atividade Imobiliária                 | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| set/2009                  | 08A   | 21 | Outros Créditos a Descontar                       | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| set/2009                  | 08A   | 22 | Ajustes Positivos de Créditos                     | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| set/2009                  | 08A   | 23 | (-) Ajustes Negativos de Créditos                 | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| set/2009                  | 08A   | 24 | TOTAL DE CREDITOS APURADOS APÓS AJUST             | 56.741,88    | 77.831,27       | 0,00 | 134.373,15                  | 53.028,87    | 56.824,28    | 0,00       | 109.852,95   |
| set/2009                  | 08A   | 25 | Calculados sobre Insumos de Origem Animal         | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| set/2009                  | 08A   | 26 | Calculados sobre Insumos de Origem Vegetal        | 1.939,94     | 0,00            | 0,00 | 1.939,94                    | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 81.443,84    |
| set/2009                  | 08A   | 27 | Ajustes Positivos de Créditos                     | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| set/2009                  | 08A   | 28 | (-) Ajustes Negativos de Créditos                 | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| set/2009                  | 08A   | 29 | TOTAL DE CREDITOS PRESUMIDOS - ATIVIDA            | 1.939,94     | 0,00            | 0,00 | 1.939,94                    | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 81.443,84    |
| set/2009                  | 08A   | 30 | Créditos Apurados                                 | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| set/2009                  | 08A   | 31 | Ajustes Positivos de Créditos                     | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| set/2009                  | 08A   | 32 | (-) Ajustes Negativos de Créditos                 | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |
| set/2009                  | 08A   | 33 | TOTAL DE CREDITOS DECORRENTES DA AQU              | 0,00         | 0,00            | 0,00 | 0,00                        | 0,00         | 0,00         | 0,00       | 0,00         |

Observa-se que nessas duas competências constam os créditos informados pelo contribuinte na linha 13 “Outras operações com Direito a Crédito” relacionadas aos créditos extemporâneos que, como dito acima, a fiscalização não demonstra que eles teriam sido utilizados na época própria (out/08 a jun/09).

Diante de todas essas circunstâncias, entende-se que o trabalho fiscal realizado no presente caso encontra-se maculado de nulidade, por prejudicar severamente o direito de defesa do sujeito passivo, em conformidade com o art. 59, II, do Decreto n.º 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

**II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.**

Destaco abaixo a lição de Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa López<sup>1</sup> sobre o tema:

No processo administrativo fiscal, dentre as nulidade mais comuns podem-se destacar: os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente; ou com preterição do direito de defesa; a ilegitimidade de partes; omissão do julgador no enfrentamento das questões de defesa e o não atendimento aos requisitos formais do lançamento. Algumas dessas questões arguidas em preliminar são suficientes para a nulidade dos atos correspondentes e para a extinção de todo o processo administrativo, como a questão da ilegitimidade das partes; outras permitem o saneamento da irregularidade, como é o caso de cerceamento de defesa gerada pela falta indispensável da análise de uma tese arguida pelo contribuinte, ocasionando apenas a nulidade da decisão de primeira instância e o seu saneamento com a prática de ato novo.

Objetivando considerações úteis ao prosseguimento e à solução do processo, com base no artigo 59, §2º do Decreto n.º 70.235/72<sup>2</sup>, destaco que cabe à fiscalização a formalização de novo despacho decisório com todos os fundamentos legais e fáticos para as glosas perpetradas, trazendo planilhas e demonstrativos que evidenciem as operações que foram glosadas e as razões para as glosas.

Especificamente quanto ao crédito extemporâneo, caberá a fiscalização analisar se os valores dos créditos pleiteados foram integralmente aproveitados na época própria, evidenciando seu raciocínio com base em documentos fiscais e contábeis já apresentados pelo contribuinte em sede de fiscalização, que poderão ser novamente solicitados.

Deve-se salientar que para o Despacho Decisório não se aplica a vedação do art. 146, do Código Tributário Nacional - CTN (aplicável aos lançamentos de ofício), sendo pertinente o novo trabalho fiscal a ser realizado. Aplica-se, sim, o art. 18, §3º, do Decreto n.º 70.235/72, aplicável aos processos de crédito solicitado pelo sujeito passivo (ainda que, na visão dessa relatora, tenha aplicação restrita para os Autos de Infração à luz do já mencionado art. 146, do CTN):

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

**§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.** (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifei)

Ante o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para declarar a nulidade do Despacho Decisório exarado, afetando as peças processuais que lhe sucederam, para que novo despacho decisório seja proferido pela repartição fiscal de origem.

<sup>1</sup> Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 558-559.

<sup>2</sup> "Art. 59 (...) § 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo"

## CONCLUSÃO

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

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para declarar a nulidade do Despacho Decisório exarado, afetando as peças processuais que lhe sucederam, para que novo despacho decisório seja proferido pela repartição fiscal de origem.

(documento assinado digitalmente)  
Pedro Sousa Bispo- Presidente Redator