



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



**Processo nº** 10640.723478/2014-33  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-009.420 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de setembro de 2020  
**Recorrente** SANTA RITA COMERCIO, INDUSTRIA E REPRESENTACOES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

**ÔNUS DA PROVA. DIREITO CREDITÓRIO**

O ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretensão direito, a manutenção do despacho decisório que não homologou o pedido de compensação deve ser mantido.

**AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO. POSSIBILIDADE.**

A Lei nº. 12.058/2009 permitiu o ressarcimento e a compensação dos créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para admitir o ressarcimento/compensação dos créditos presumidos de PIS e Cofins não-cumulativos. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-009.417, de 23 de setembro de 2020, prolatado no julgamento do processo 10640.723479/2014-88, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corinho Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente)

**Relatório**

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

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão proferida pelo colegiado de primeira instância administrativa que julgou improcedente a manifestação de inconformidade e manteve o despacho decisório que deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento apresentado, relativo ao COFINS não cumulativo – mercado interno –, com base em Relatório Fiscal que glosou créditos apontados, referente ao período em questão.

As razões adotadas no Despacho Decisório e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido que, por bem descrever os fatos, é aqui adotado. Os fundamentos do acórdão constam do voto exarado e sumariados na ementa, abaixo transcrita

[...]

**MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. ALTERAÇÃO. INCABÍVEL.**

*Meras alegações genéricas não têm o condão de alterar a glosa de créditos, devendo ser apresentados na manifestação de inconformidade os documentos e provas que o contribuinte possua, que possam influir na solução do litígio.*

**PEDIDO DE RESSARCIMENTO. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DA MATERIALIDADE DO CRÉDITO ALEGADO PELO CONTRIBUINTE.**

*Por mais relevantes que sejam as razões de direito aduzidas pelo contribuinte, no rito do pedido de ressarcimento é fundamental a comprovação da materialidade do crédito pleiteado.*

*Diferentemente do lançamento tributário, em que o ônus da prova compete ao fisco, é dever do contribuinte comprovar que possui a materialidade do crédito.*

[...]

**SUSPENSÃO NA VENDA DE LEITE A GRANEL. EXIGÊNCIA DE TRANSPORTE PRÓPRIO DO LEITE, DO PRODUTOR ATÉ O DOMICÍLIO DO BENEFICIÁRIO. SUSPENSÃO.**

*Para fins da suspensão, entende-se como transporte a atividade de captação do leite no domicílio do produtor e a sua transferência até o domicílio da pessoa jurídica captadora.*

Cientificada decisão de piso, a Recorrente apresentou recurso voluntário, reproduzindo, em síntese apertada, suas razões de manifestação de inconformidade.

É o relatório.

## **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:

### **I - Admissibilidade**

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

## II - Mérito

O cerne do litígio envolve glosas de créditos apurados pela Recorrente decorrentes dos seguintes motivos: (i) glosa de bens utilizados como insumos, por ausência de chave de nota fiscal eletrônica e pelo fato das notas fiscais não terem sido localizadas no sistema da RFB; (ii) glosa de bens utilizados como insumos, decorrente de operações intercompany de leite cru; (iii) glosa com despesas de frete e armazenagem, que serão devidamente analisadas nos seguintes tópicos.

### ***II.1 - glosa de bens utilizados como insumos, por ausência de chave de nota fiscal eletrônica e pelo fato das notas fiscais não terem sido localizadas no sistema da RFB***

Nos termos do despacho decisório, constatasse que a fiscalização glosou os créditos apurados pela Recorrentes pelos seguintes motivos: (i) a ausência dos números das chaves das Notas Fiscais Eletrônicas impediu a correta apreciação das compras; (ii) as notas fiscais de compra também não foram localizadas nos sistemas internos da RFB.

Tanto em sede de defesa, quanto em sede recursal, a Recorrente alega as glosas referentes às aquisições de leite cru – principal insumo da empresa ora Recorrente – não merecem prevalecer, vez que não foram apresentadas pela fiscalização qualquer justificativa ou comprovação de que a operação não existiu, quicá houve juízo de valor quanto às informações prestadas pela Recorrente atinente as operações em questão, atribuindo, assim, o ônus da prova a fiscalização.

Entretanto, o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC<sup>1</sup>). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretensão direito, o indeferindo do crédito é medida que se impõe. Nesse sentido:

*"Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009*

***VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO. A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos. PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)"***

<sup>1</sup> Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor

*(Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096 - grifei)*

Pertinente destacar a lição do professor Hugo de Brito Machado, a respeito da divisão do ônus da prova:

*No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. **A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil**". (original não destacado)<sup>2</sup>*

Neste caso, deveria a Recorrente ter demonstrado, através de documentos hábeis, tais como, notas e livros fiscais, e dados necessários que possibilitasse a fiscalização averiguar se de fato as operações tidas por inexistentes de fato ocorreram. Nada foi trazido aos autos pela Recorrente para comprovar suas alegações, sendo de rigor a manutenção da glosa.

Assim, correta a decisão de piso que assim se pronunciou:

*Ao contrário do que alega a manifestante no tópico "Glosas decorrentes da ausência de chave de nota fiscal eletrônica e/ou presunção da incapacidade de fornecimento de leite pelo vendedor", foram glosadas as aquisições de leite in natura (leite cru) dos fornecedores JAIR INVERNIZZI ME, DARCI JOSE ENNINGER & CIA LTDA e PADARIA E CONFEITARIA FERNANDES PALMA LTDA pelos seguintes motivos objetivamente apontados pela fiscalização: A ausência dos números das chaves das Notas Fiscais Eletrônicas impediu a correta apreciação das compras. As notas fiscais de compra também não foram localizadas nos sistemas internos da RFB.*

*Portanto, ao contrário do alegado pela manifestante, a glosa não se deu pelo simples fato "de estarem ausentes as chaves das NFe's" e de "mera presunção" quanto à capacidade de fornecimento desses fornecedores.*

*Com efeito, foram glosadas as aquisições de leite cru desses fornecedores pelo fato de não ter sido comprovado tais operações por duas razões objetivamente apontadas: a uma, ausência dos números das chaves das Notas Fiscais Eletrônicas informadas no do Sped-*

---

<sup>2</sup> Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.

*Contribuições e, a duas, essas NF-e não foram encontradas nos sistemas internos da RFB.*

*A fiscalização interpretou a ausência dessas NF-e nos sistemas da RFB como não tendo sido efetuadas tais aquisições de fornecedores que, em tese, não teriam condições de fornecer “uma quantidade tão expressiva de leite”. Já a manifestante criticou essa interpretação e afirmou que as glosas das aquisições de leite cru dessas empresas não podem prevalecer, uma vez que não foram apresentados quaisquer fatos ou circunstâncias que demonstrassem a inexistência das operações, mas tão somente suscitadas suposições e presunções e que a ausência dos números das chaves das Notas Fiscais Eletrônicas informadas no do Sped-Contribuições se deveram a mero detalhe formal, passível de ser sanado.*

*Quanto à capacidade, ou não, desses fornecedores, entendo que é desnecessário tecer considerações a respeito, eis que as NF-e referentes às operações com esses fornecedores e informadas no Sped-Contribuições sem os números das chaves não foram encontradas nos sistemas da RFB. Assim, acertada a exclusão dos valores relacionados a essas operações ao ser recomposta a base de cálculo dos créditos.*

## **II.2 - glosa de bens utilizados como insumos, decorrente de operações intercompany de leite cru**

Neste tópico, a Recorrente se insurge primeiramente contra o despacho decisório no ponto que se discute a existência ou não de industrialização nas operações intercompany e, ataca a decisão da DRJ em relação ao direito de ressarcir o crédito presumido agroindustrial, considerando que a decisão reconhece apenas o direito de dedução, a saber:

*Sendo assim, não há que se falar em glosas de créditos sob essa justificativa, uma vez que os documentos apresentados à fiscalização, conjuntamente com as notas fiscais disponíveis, demonstram que se trata de compra e venda, com código específico para esse fim, cujos tributos podem ser creditados pelo adquirente.*

*Não obstante a situação acima narrada extrai-se do acórdão recorrido outra situação: obrigatoriedade de suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS.*

*Menciona o referido decisum que a discussão quanto à industrialização por encomenda x compra e venda, são desnecessárias, pois o entendimento da RFB é no sentido de que não há nenhuma exigência quanto à execução do transporte da capitadora de leite até a indústria de laticínios, que pode ser feita ou por conta do vendedor ou por conta do próprio comprador.*

*E complementa, nas hipóteses em que é aplicável, a suspensão da incidência disciplinada no 9º da Lei nº 10.925, de 2004, a concessão do crédito presumido e não do básico, é obrigatória, não cabendo ao contribuinte optar por qual regime dará saída em suas vendas. (...) Assim, correta a glosa, pois apenas o crédito presumido previsto no inciso IV do §3º do art. 8º da Lei 10.925, de 2004, poderá ser ressarcido*

*em dinheiro ou compensado com outros tributos administrados pela RFB. (fls. 155/156)*

Inicialmente, verifica-se que a decisão recorrida não analisou a questão sobre a existência ou não de industrialização nas operações intercompany, decidindo, por desnecessária para o deslinde do processo. Por outro lado, a Recorrente não se insurgiu contra a decisão que deixou de analisar esse argumento, tido por desnecessário, tornando-se, assim, preclusa essa matéria.

Resta, assim, analisar os argumentos da Recorrente acerca do direito de ressarcir ou de deduzir o crédito presumido.

A respeito do tema, peço vênia para adotar a razões de decidir do i. Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho (acórdão 3402-002.333) que, com a clarividência que lhe é peculiar, assim manifestou seu entendimento:

*AGROINDÚSTRIA – RESSARCIMENTO.*

*A Autoridade Fiscal glosou o crédito presumido decorrente de atividades agroindustriais pelo entendimento de serem passíveis de ressarcimento, apenas de desconto com as próprias exações na apuração do quantum debeat.*

*Já o recorrente defende que, embora não esteja prevista expressamente no texto do artigo 8º, da Lei nº 10.925/04, há que se reconhecer a possibilidade de ressarcimento em relação ao crédito presumido do PIS/COFINS.*

*Assim, o cerne da questão é definir se os créditos presumidos da agroindústria podem ser objeto de processo de ressarcimento ou de compensação tributária.*

*A solução da lide passa necessariamente pelas irradiações das modificações impostas pela Lei nº 10.925/2005 ao regime da não-cumulatividade do PIS e da Cofins.*

*Diante desse quadro convém identificar as respectivas mudanças e seus reflexos no caso em questão.*

*A Lei nº 10.637/2002, assim dispõe sobre o assunto: Art. 2º Para determinação do valor do PIS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65.*

*(...)*

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

*(...)*

*(...)*

*§ 10. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.14, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00,*

*1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul, destinados à alimentação humana ou animal poderão deduzir da contribuição para o PIS/Pasep, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País.*

*§ 11. Relativamente ao crédito presumido referido no § 10:*

*(Incluído pela Lei n.º 10.684, de 30.5.2003) (Revogado pela Lei n.º 10.925, de 2004)*

*I seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a setenta por cento daquela constante do art. 2º; (Incluído pela Lei n.º 10.684, de 30.5.2003) (Revogado pela Lei n.º 10.925, de 2004)*

*II o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem ou serviço, pela Secretaria da Receita Federal.*

*Assim, a agroindústria poderia aproveitar os créditos presumidos para dedução do valor a recolher resultante de operações no mercado interno, compensar com débitos próprios de tributos administrados pela SRF e, caso não conseguisse utilizá-los até o final de cada trimestre, pleitear seu ressarcimento.*

*Ocorre que os §§ 10 e 11 do art. 3º supra foram revogados pela Medida Provisória n.º 183, de 30 de abril de 2004 (publicada nessa mesma data em Edição extra do Diário Oficial da União), verbis:*

*Art.3º Os efeitos do disposto nos arts. 1º e 5º dar-se-ão a partir do quarto mês subsequente ao de publicação desta Medida Provisória.*

*Art. 4º Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação.*

*Art.5º Ficam revogados os §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e os §§ 5º, 6º, 11 e 12 do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

*A partir de agosto de 2004 produziria efeitos, portanto, a revogação desses créditos presumidos da agroindústria.*

*Sobreveio a conversão dessa Medida Provisória na Lei n.º 10.925, de 23 de julho de 2004 (Diário Oficial de 26/07/2004), reinstituindo os créditos presumidos da agroindústria com alterações, conforme arts. 8º e 15:*

*Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, 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. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004).*

(...)

*Art. 15. As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem vegetal, classificadas no código 22.04, da NCM, poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, 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.*

(...)

*Art. 17. Produz efeitos:*

(...)

*II na data da publicação desta Lei, o disposto:*

*a) nos arts. 1º, 3º, 7º, 10, 11, 12 e 15 desta Lei;*

(...)

*III a partir de 1º de agosto de 2004, o disposto nos arts. 8º e 9º desta Lei*

*Observe que a Lei nº 10.925/2004 instituiu novas hipóteses de créditos presumidos com vigência a partir de 01/08/2004, tanto nas especificidades de seu cálculo quanto na forma de seu aproveitamento. Importa notar que, quanto ao aproveitamento, essa Lei dispôs apenas sobre a possibilidade da pessoa jurídica, indicada no caput dos arts. 8º e 15, “deduzir da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, 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.”*

*De outro lado, a mesma Lei nº 10.925 manteve as revogações promovidas pela MP nº 183, verbis:*

*Art. 16. Ficam revogados:*

*I a partir do 1º (primeiro) dia do 4º (quarto) mês subsequente ao da publicação da Medida Provisória no 183, de 30 de abril de 2004:*

*a) os §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002;  
e*

*b) os §§ 5º, 6º, 11 e 12 do art. 3º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003;*

*Assim, como os créditos previstos no art. 3º, §§ 10 e 11 da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, §§ 11 e 12 da Lei nº 10.833/2003 foram expressamente revogados pelo art. 16 da Lei nº 10.925/2004, não sendo mais apurados na forma do art. 3º daquelas leis, não há mais possibilidade de efetuar compensação ou pedido de ressarcimento em dinheiro em relação a aqueles créditos, por falta de previsão legal. Pelo mesmo motivo, não é possível a compensação e o ressarcimento em*

*relação aos créditos estabelecidos pelos arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004.*

*Em função da revogação promovida pela Medida Provisória nº 183 não ter produzido efeitos antes da reinstituição dos créditos presumidos da agroindústria pela Lei nº 10.925, pode-se concluir que o aproveitamento de tais créditos não sofreu solução de continuidade.*

*Deste modo, em que pese à reinstituição de créditos presumidos para a agroindústria pela Lei 10.925, não houve mudanças nas formas de aproveitamento para dedução, compensação e ressarcimento previstas nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que contemplam apenas os créditos apurados na forma do art. 3º e não esses “novos” créditos.*

*Com efeito, não é despiciendo reiterar que a compensação e o ressarcimento admitidos pelo art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, respeitam unicamente aos créditos apurados na forma do art. 3º das mesmas Leis:*

*Art. 5o A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*[...];*

*§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:*

*I – dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;*

*II – compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria. [...]; (grifos acrescidos)*

*Art. 6o A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*[...];*

*§ 1o Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3o, para fins de:*

*I dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;*

*II compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*§ 2o A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1o poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*[...]; (grifos acrescidos)*

*Neste diapasão, a IN SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, dispõe seu art. 21, caput:*

*“Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:*

*Como se pode notar o legislador não fez tal alteração, nem previu na própria Lei nº 10.925/2004 outra forma de aproveitamento desse crédito presumido que não a dedução da própria contribuição devida em cada período. Portanto, desejou que apenas essa forma de aproveitamento fosse possível.*

*Por derradeiro, ao analisarmos o caput do art. 16, da Lei nº 11.116/2005, notamos que este dispositivo trata especificamente do saldo credor apurado na forma do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, senão vejamos:*

*“Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3o das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:(grifo nosso)*

*I compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou específica aplicável à matéria.”*

*Noutro giro, não se pode perder de vista que a vedação do art. 8º, § 4º, da Lei nº 10.925, de 2004, constitui norma especial, porquanto se refere unicamente à situação específica ali descrita. Destarte, apenas excepciona, sem, contudo, conflitar com a norma geral do art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, que permite ao vendedor manter os créditos vinculados às operações de venda efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição ao PIS, previsão esta genérica e atinente às operações em geral.*

*Observe-se, ainda, que a previsão contida no caput dos arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004, admite que as pessoas jurídicas aludidas “poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP, devidas em cada período de apuração” o crédito presumido ali tratado.*

*Neste passo, entendo que prevalecem as vedações contidas no § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em relação às situações específicas previstas naquele artigo.*

*Posteriormente, a Lei nº. 12058, de 13 de outubro de 2009 aduziu importantes modificações no tema, a saber:*

*a) Permitiu a compensação dos saldos dos créditos presumidos em discussão com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB;*

*b) Autorizou o ressarcimento em dinheiro destes mesmos créditos, sob a ressalva de que o pedido só poderia ser efetuado para créditos apurados nos anos-calendário de 2004 a 2007, a partir do mês subsequente ao da*

*publicação da lei. E o pedido referente aos créditos apurados no ano-calendário de 2008 e no período compreendido entre 01/2009 e o mês de publicação da lei, a partir de 01/01/2010.*

*Por fim, a Lei n.º 12.350, de 20 de dezembro de 2010, ratificou os direitos concedidos pela Lei n.º 12058/2009, no sentido de manter a permissão ao ressarcimento e a compensação dos créditos presumidos apurados na forma do §3º do art. 8º da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004.*

*Não se pode esquecer que o art. 106 do CTN autoriza a aplicação de lei nova a ato não definitivamente julgado, quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo.*

*Pelas assertivas feitas, afluem razões jurídicas para as seguintes conclusões:*

*1 A Lei n.º 10.925/2004 instituiu novas hipóteses de créditos presumidos em vigência a partir de 01/08/2004, tanto nas especificidades de seu cálculo quanto na forma de seu aproveitamento;*

*2 A partir de agosto de 2004, a legislação deixa de possibilitar a compensação ou o ressarcimento de créditos presumidos de agroindústria de PIS/COFINS de operações de exportação, podendo apenas servir para abater o PIS/Cofins devido na sistemática da não-cumulatividade.*

*Ou seja, o valor do crédito presumido previsto na Lei n.º 10.925, de 2004, art. 8º, somente pode ser utilizado para deduzir da contribuição para o PIS/Cofins apurado no regime de incidência não-cumulativa;*

*3 A partir de 13/10/2009, a legislação retornou com a possibilidade de ressarcir ou compensar os créditos referentes à agroindústria.*

*Após esse singelo passeio pela legislação da não-cumulatividade aplicada às agroindústrias, retornando ao caso em questão, conforme consta nos autos, a sociedade buscou compensar créditos presumidos de agroindústria da Cofins em operações de exportação com débitos de outros tributos.*

*Partindo das premissas acima cravadas, não é necessário empreender qualquer esforço de interpretação para concluir que os créditos adquiridos de agroindústria são considerados créditos presumidos, podendo ser objeto de pedido de ressarcimento. Portanto o ressarcimento pretendido pelo contribuinte deve prosperar sendo imperiosa o cômputo do valor no total a ser ressarcido.*

Como no presente caso, o período de apuração refere-se ao ano-calendário de 2013, posterior a vigência da Lei 12.058/2009, admite-se a possibilidade de ressarcimento pretendido pela Recorrente.

### ***II.3 - glosa com despesas de frete e armazenagem***

O motivo da glosa se deu pelo mesmo fundamento já explicitado no tópico “II.1 - glosa de bens utilizados como insumos, por ausência de chave de nota fiscal eletrônica e pelo fato das notas fiscais não terem sido localizadas no sistema da RFB”, razão pela qual entendo que o

mesmo destino deve ser dado as despesas de frete e armazenagem, qual seja, manutenção da glosa por inexistência de prova do direito creditório.

Neste cenário, reproduzo a decisão recorrida como razão de decidir:

*Alega-se na defesa a incorreção da glosa em relação aos fretes no tópico “Despesas e custos com frete e armazenagem”, pois, no entender da manifestante, a mera ausência de chave da NF não seria apta a motivar a glosa, ainda mais quando a Fiscalização sequer promoveu diligências complementares ou intimou o contribuinte para apresentar documentos/retificar declarações e porque é incontroverso que os valores relativos a esses fretes foram suportados pela manifestante.*

*Compulsando os autos do processo n.º 10640.723197/2013-08, onde foram acostados todos os termos e documentos utilizados para verificar a exatidão das informações prestadas pelo sujeito passivo nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – DACON e nos Pedidos de Ressarcimento – PER, inclusive aquele que integra o presente processo, consta que a fiscalização intimou o contribuinte para apresentar documentos que comprovassem as informações referentes a esses fretes glosados nos seguintes termos:*

*i) Termo de Intimação Fiscal II, f. 72-75, onde são solicitados, entre outros, os seguintes documentos:*

#### **DOCUMENTOS SOLICITADOS**

*(a) Memoriais de apuração dos créditos (planilhas, memórias, registros contábeis, observações, ajustes, etc.), nos quais se baseou o contribuinte no preenchimento dos Dacons, demonstrando os valores que compõem cada linha do Dacon enviado;*

*(b) Arquivos digitais de notas fiscais LRE e LRS elaborados em conformidade com as normas expedidas pela SRF, relativos ao período sob análise;*

*(...)*

*ii) Termo de Intimação Fiscal III, f. 78-83, onde são solicitados, entre outros, os seguintes documentos relativos a frete:*

*3. Em relação aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS — Regime Não-Cumulativo apurados no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - DACON (ficha 06A, linha 07; e ficha 16A, linha 07), vinculados à receita tributada e não tributada no mercado interno - Despesa de Armazenagem e Frete na Operação de Venda, discriminar, POR ESCRITO, e comprovar as seguintes despesas :*

*(...)*

*Portanto, foi dada à manifestante a oportunidade de se manifestar em relação aos valores de fretes informados na linha 07 das fichas 06A e 16A do DACON e que foram glosados pela fiscalização ante a falta de comprovação, de forma minudente, dos valores de fretes vinculados a operações de vendas e que não foi suprida pela apresentação e/ou indicação de quais documentos carreados aos autos que amparassem as alegações do contribuinte.*

*Portanto, voto para que as glosas referentes aos fretes sejam mantidas nos termos em que se encontram.*

Por fim, constatasse que o julgador efetuou a análise do processo administrativo levando-se em consideração os fatos mencionados pela Recorrente, bem como a legislação aplicável ao caso, de forma que torna-se totalmente desnecessário cogitar-se a observância do princípio da verdade material.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para admitir o ressarcimento/compensação dos créditos presumidos de PIS e Cofins não-cumulativos.

### **Conclusão**

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao recurso para admitir o ressarcimento/compensação dos créditos presumidos de PIS e Cofins não-cumulativos.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente Redator