



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



**Processo nº** 10880.680497/2011-92  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3003-001.881 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 17 de junho de 2021  
**Recorrente** COMPANHIA AGRICOLA USINA JACAREZINHO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há vício de nulidade em ato administrativo que segue forma prescrita em lei. A decretação de nulidade é medida extrema que somente deve ser considerada em efetivo e prejuízo ao contribuinte ou desrespeito à legislação fiscal.

CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 8º DA LEI 10.925/2005. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. POSSIBILIDADE. AUTORIZAÇÃO EXPRESSA NO ART. 56-A DA LEI 12.350/2010.

O contribuinte que apurar crédito presumido de PIS e Cofins de que trata o art. 8º da Lei 10.925/2004, por ocasião de operações de venda ao mercado externo, poderá pedir ressarcimento em dinheiro do montante acumulado nos moldes autorizados pelo art. 56-A da Lei 12.350/2010.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO. NECESSÁRIA COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.

A Lei autoriza o ressarcimento do crédito presumido que trata o art. 8º da Lei 10.925/2004 quando da exportação da mercadoria, sendo necessária a comprovação da operação de venda ao mercado externo. Condição exigida em lei para o pedido de ressarcimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Müller Nonato Cavalcanti Silva – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente da turma), Lara Moura Franco Eduardo, Müller Nonato Cavalcanti Silva e Ariene D'Arc Diniz e Amaral.

## Relatório

Por bem retratar os fatos, transcrevo o relatório elaborado pela instância *a quo*:

Trata o presente processo de n.º 10880.680497/2011-92 do PER/DCOMP com demonstrativo de crédito n.º 01097.02990.261108.1.1.09-7668 (fls. 02 a 06), transmitido em 26/11/2008 pelo interessado acima identificado, no qual pede eletronicamente ressarcimento de COFINS Não-Cumulativa - Exportação, relativo ao terceiro trimestre de 2008, no valor de R\$ 133.904,85, restando saldo no valor de R\$ 95.543,02, após declarar compensar R\$ 38.631,83 nesse mesmo documento (133.904,85 = 95.543,02 + 38.631,83).

Em 03/01/2012, Despacho Decisório eletrônico proferido pela DERAT/São Paulo-SP constatou que houve reconhecimento de direito creditório apenas no valor de R\$ 92.229,61.

Portanto homologa parcialmente as compensações declaradas nos PERD/COMP n.ºs 42618.64377.200209.1.3.09-0508 e 01116.21001.220808.1.3.09-2031, não homologa a compensação declarada no PERD/COMP n.º 01598.86263.100309.1.3.09-6327 e não há valor a ser ressarcido no PER/DCOMP n.º 01097.02990.261108.1.1.09-7668.

Quanto à fundamentação de não haver direito ao crédito pleiteado, em tal despacho está escrito:

*“Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.”*

*“Enquadramento Legal: Lei n.º 10.833, de 2003. Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Art. 36 da Instrução Normativa RFB n.º 900, de 2008.”*

Cientificado desta decisão em 16/01/2012 (fl. 9), o interessado apresentou Manifestação de Inconformidade tempestiva em 15/02/2012 (fls. 15 a 22).

Na Manifestação de Inconformidade alega, em resumo, que:

### *I - DOS FATOS*

- 1. A Manifestante transmitiu o PER/DCOMP n.º 01097.02990.261108.1.1.09-7668, visando à compensação de crédito presumido de PIS não-cumulativo originário de operações de exportação.*
- 2. Em análise preliminar pelo sistema informatizado da Receita Federal, o PER/DCOMP transmitido pela Manifestante foi homologado apenas parcialmente sob o fundamento de que, segundo despacho decisório, "o crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo".*
- 3. Ressalte-se que a parcela indeferida dos créditos pleiteados corresponde ao crédito presumido que a Manifestante faz jus em decorrência da aquisição de cana-de-açúcar*

*de pessoas físicas para a fabricação do açúcar posteriormente exportado, nos termos da Lei n.º 10.925/2004.*

*4. Dessa forma, tal decisão não deve prosperar, devendo ser reformada pelas razões de direito a seguir expostas.*

#### **II - DA VALIDADE DOS CRÉDITOS DA MANIFESTANTE**

*5. Cumpre consignar que a Manifestante é pessoa jurídica produtora de açúcar com classificação fiscal 1701.99.00. Assim, adquire no mercado interno de pessoas físicas a cana-de-açúcar necessária para a fabricação de seus produtos, sendo que a parcela do crédito indevidamente indeferida está relacionada a estas aquisições que geraram o direito ao crédito pleiteado.*

*6. Dessa forma, o fundamento legal para a utilização do crédito está pautado no caput do artigo 8º da Lei n.º 10.925/2004:*

"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. 39 das Leis n.ºs 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"

*7. Da leitura do dispositivo acima, depreende-se que o direito ao aproveitamento do crédito presumido decorrente da aquisição de mercadorias de pessoas físicas é apenas para as pessoas jurídicas fabricantes dos produtos elencados neste artigo.*

*8. Portanto, sendo a Manifestante fabricante dos produtos elencados na classificação fiscal 17.01.99.00 devidamente elencada nas hipóteses do artigo supracitado não há dúvidas quanto ao seu direito ao crédito presumido pleiteado.*

*9. Ademais, para que não haja dúvidas quanto à existência do direito ao crédito, cumpre ressaltar que na própria orientação fornecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, quanto ao preenchimento do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais — DACON, consta a possibilidade do aproveitamento desses créditos para as pessoas jurídicas produtoras dos produtos com classificação fiscal 17.01.99.00, conforme se verifica das informações abaixo:*

#### **"Linha 06A/26 - Calculados sobre Insumos de Origem Vegetal**

**As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, destinadas à alimentação humana ou animal, classificadas na Tipi:**

I - nos capítulos 2 e 3, exceto os produtos vivos desse capítulo;

II - nos capítulos 4,8 a 12,15,16 e 23;

III - nos códigos 03.02 a 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; e

IV - nos códigos 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;

**devem informar nesta linha o valor do crédito presumido:**

a) calculado mediante a multiplicação por 0,825 % (50 % x 1,65 %), do custo de aquisição de soja e seus derivados classificados nos capítulos 12,15 e 23 da Tipi, utilizados como insumos, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas, inclusive cooperados, residentes no país;

b) calculado mediante a multiplicação por 0,5775 % (35 % x 1,65 %), do custo de aquisição dos demais insumos de origem vegetal utilizados na produção dos produtos dos itens I a IV, exceto os do item "a", adquiridos, no mesmo período, de **pessoas físicas**, inclusive cooperados, residentes no país,

Também devem ser informados nesta linha os créditos calculados na forma acima descrita, pelas pessoas jurídicas lá mencionadas, em relação às aquisições efetuadas de:

a) cerealista, residente ou domiciliado no país, que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados na Tipi:

I - nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30; e II - nos códigos 12.01 e 18.01.

a) pessoa jurídica domiciliada no país que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

c) pessoa jurídica domiciliada no país que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.

As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem vegetal, classificadas no código 22.04, da NCM, devem também informar nesta linha o valor dos créditos decorrentes dos bens e serviços utilizados como insumos, adquiridos de pessoa física residente no país ou recebidos de cooperado pessoa física residente no país, calculados mediante a aplicação, sobre o valor das aquisições, da alíquota de 0,5775 % (1,65 % x 35%), Atenção:

1) É vedado às pessoas jurídicas de que tratam as alíneas "a" a "c", acima, o aproveitamento:

a) do crédito presumido de que trata esta linha; e

b) de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, destinadas à alimentação humana ou animal, relacionadas nos itens I a IV.

2) Fazem jus ao crédito presumido de que trata esta linha as pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que, em relação aos produtos classificados no código 09.01 da Tipi, exerçam cumulativamente as atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial.

3) O crédito presumido não utilizado em um mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

4) O direito ao crédito presumido, em relação aos bens recebidos de cooperado, limita-se, em cada período de apuração, ao valor da Contribuição para o PIS/Pasep devida, relativa à receita bruta decorrente da venda dos produtos derivados dos mencionados bens diminuída das exclusões previstas no art. 15 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001."

*10. Assim, resta nítido que a Manifestante possui o direito ao crédito presumido, conforme pleiteado, não existindo qualquer fundamento para o seu indeferimento.*

*11. Apenas a título de argumentação, não existe na legislação qualquer vedação para a utilização dos créditos presumidos para os casos como o da Manifestante, já que a vedação para utilização desses créditos ocorre apenas quando os bens são empregados em produtos sem incidência, isenção ou alíquota zero, prevista no §89 do artigo 89 da Lei nº 10.925/97.*

*12. Ademais, a título de argumentação, eventuais restrições quanto ao crédito foram afastadas no fim de 2011, com a inclusão do § 9Q, abaixo transcrito, permitindo o crédito nas hipóteses de exportação, como ocorre no presente caso:*

*"(...) §8º É vedado às pessoas jurídicas referidas no caput o aproveitamento do crédito presumido de que trata este artigo quando o bem for empregado em produtos sobre os*

*quais não incidam a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, ou que estejam sujeitos a isenção, alíquota zero ou suspensão da exigência dessas contribuições.*

*§99 O disposto no § 8e não se aplica às exportações de mercadorias para o exterior."*

*13. Dessa forma, não há como prosperar o entendimento do despacho decisório proferido que indeferiu os créditos presumidos devidamente descritos na Ficha 6A da DACON, visto que a Manifestante nos termos da legislação vigente faz jus aos créditos presumidos.*

*14. Corroborando com a possibilidade de compensação dos créditos presumidos temos o entendimento jurisprudencial dos Tribunais Federais, conforme pode ser observado da decisão abaixo:*

"TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO. PIS. COFINS. EMPRESA PRODUTORA DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS. ART. 8º DA LEI Nº. 10.925/2004. ART. 79 DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF. Nº. 660/2006. RESTRIÇÃO ILEGAL 1. A controvérsia, em síntese, diz respeito à possibilidade de compensar créditos presumidos de PIS e COFINS instituídos pela Lei 10.925/04, sem as limitações previstas nas IN SRF 636/2006 e 660/2006. 2. A autora é pessoa jurídica de direito privado e informa que, na condição de produtora de gêneros alimentícios, derivados do trigo, passou a ter direito a crédito presumido de PIS/PASEP e COFINS nas aquisições de produtos, nos termos do art. 89 da Lei 10.925/04. 3. Sob o pretexto de regulamentar o dispositivo legal em comento, a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa nº. 660/2006: Art. 79 Geram direito ao desconto de créditos presumidos na forma do art. 59, os produtos agropecuários: I - adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, com suspensão da exigibilidade das contribuições na forma do art. 2º; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009). 4. A SRF, ao editar a IN nº. 660/2006 exigiu, sem previsão expressa da Lei nº.10.925/2004, que, para o gozo do crédito presumido exposto no art. 8a, os produtos agropecuários sejam adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, com suspensão da exigibilidade das contribuições de PIS/COFINS. 5. A União, ao vincular o direito do crédito presumido, instituído no art. 89 da Lei nº. 10.925/2004, à exigência de que os produtos agropecuários sejam adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, com suspensão da exigibilidade das contribuições (PIS/COFINS) inovou no plano normativo. 6. A Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal IN 660 de 2006 criou condição restritiva, não prevista em lei, razão pela qual deve ser declarada a ilegalidade do artigo do art. 7º, I, da instrução normativa em questão. 7. Também merece prosperar o argumento do Recorrente no sentido de que a fruição do direito ao crédito presumido não tenha como data de início a partir da entrada em vigor Instruções Normativas 636/2006 e 660/2006, mas, sim, a partir de 30.12.2004, como bem decidiu o Eg. STJ (RESP 1160835/RS e no novo número 200901936071, HERMAN BENJAMIN, STJ - SEGUNDA TURMA, publicado em 23/04/2010). 8. Fica assegurada a compensação do indébito consistente no pagamento de PIS/COFINS, sem o abatimento dos valores atinentes ao crédito presumido, no período anterior à edição dos atos normativos questionados. 9. A compensação será viável apenas após o trânsito em julgado da decisão, conforme dispõe o artigo 170-A do CTN. 10. Quanto à aplicação da taxa SELIC, a aplicação do parágrafo 4º do art. 39 da Lei 9.250/95 não traz qualquer distinção, pelo que há de ser feita sem acumulação com qualquer outro índice de correção monetária, dado que já compreende atualização e juros de mora. 11. Os tributos devidos e sujeitos à Administração da Secretaria da Receita podem ser compensados com créditos referentes a quaisquer tributos ou contribuições administrados por aquele órgão, nos termos do artigo 74 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei 10.637. de 30 de dezembro de 2002. 12. Apelação provida para assegurar o direito ao crédito presumido, desde 30.12.2004, reputando-se, ilegal a exigência prevista no art. 7º da IN/SRF 660/2006." (TRF5 - AC 200981000145487) (grifou-se)

*15. Ademais, ainda que se entenda que o procedimento para a utilização dos créditos não foi o correto, não merece prosperar o indeferimento do crédito, já que conforme o próprio CARF se manifestou, deve prevalecer as questões materiais sobre as formais,*

*assim sendo nítido o direito ao crédito descrito não pode este ser indeferido mesmo que se tenha utilizado procedimento equivocado:*

"Declaração de Compensação Ano-calendário: 2002 Ementa: COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS E DÉBITOS APURADOS NA DIPIJ E DECLARADOS EM DCTF. ASPECTOS MATERIAIS QUE DEVEM PREVALECER SOBRE OS REQUISITOS PROCEDIMENTAIS. Ao dizer que a compensação deve conter as informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados, quis o legislador que os elementos materiais prevalecessem sobre os aspectos formais. Não será pela utilização de formulário equivocado, que haverá de se desconsiderar a compensação. Em sendo o sujeito passivo credor e devedor de tributo, ao mesmo tempo, o têm, à luz do artigo 170, do CTN, e do artigo 74, da Lei nº 9.430, de 19%, o direito de realizar a compensação, comunicando ao credor, para evitar inscrição em dívida ativa, e a conseqüente execução. A DCOMP é mecanismo de controle e acompanhamento interno da Administração, isto, todavia, não significa que se constitui como único instrumento válido e essencial para que se realize a extinção de crédito tributário, mediante compensação que, em determinados casos concretos, pode dar-se de ofício, por iniciativa da própria autoridade fiscal. Na realização do direito, os elementos materiais devem prevalecer sobre os aspectos formais. Recurso provido. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos."(Processo nº 13830.000328/2005-18)

*16. Portanto, resta demonstrado o direito ao aproveitamento dos créditos presumidos, devendo ser reformado o despacho decisório proferido para reconhecer os créditos devidamente descritos na FICHA 6A da DACON.*

A 16ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro julgou improcedente a manifestação de inconformidade sob o argumento de que o crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei 10.925/2004 fora aproveitado pela Recorrente conforme os demonstrativos DACON do período de apuração em debate. Alega também que, por força da IN SRF n. 660/2006 os créditos presumidos não podem ser objeto de pedidos de ressarcimento.

Devidamente cientificada da decisão, a Recorrente socorre-se a este Conselho por meio do presente Recurso Voluntário, no qual pleiteia alega as mesmas razões apostas na manifestação de inconformidade. Pede pelo provimento do recurso.

São os fatos.

## **Voto**

Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva, Relator.

O presente Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos formais de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

### **1 Da preliminar de nulidade**

A Recorrente sustenta preliminar de nulidade do despacho decisório sob o argumento de não cumprir os requisitos formais de validade no que toca à descrição dos fatos e enquadramento legal.

A nulidade somente poderá ser suscitada em hipótese de evidente desrespeito à legislação de regência e, em adesão, prejudicar o direito de defesa. No contexto de vícios nos atos administrativos, vale lembrar que, na hipótese de ocorrência, a Administração Pública poderá convalidá-los ao rever seus atos, razão pela qual a Recorrente tem seu Recurso Voluntário analisado por esta Instância Revisora.

Ao que prescreve o Decreto 70.235/1972, o recurso ao CARF é o instrumento legal para que a parte pronuncie-se sobre violação aos preceitos de ampla defesa e contraditório.

No caso em tela não vislumbro qualquer violação às garantias da ampla defesa e contraditório, até porque a Recorrente averba detalhadamente as razões do seu inconformismo, evidenciando inexistência de prejuízo à defesa. Ainda, o despacho decisório corresponde ao que determina a Lei, fundamenta-se em norma válida e faz menção à todos os pontos informados no PER/DCOMP transmitido, tanto que a Recorrente que defendeu-se do mérito em litígio.

A decretação de nulidade é medida extrema que somente deve ser considerada em efetivo e prejuízo ao contribuinte ou à legislação fiscal, fato que não ocorreu na contenta em julgamento. Pela eventualidade, recorro o princípio *Pas nullité sans grief*, que defende a nulidade somente em efetivo prejuízo e amolda-se à organização da Administração Pública, razão pela qual trago como fundamentação para minhas razões de decidir.

Por total inexistência de vício de forma ou qualquer violação a Lei e princípios que regem o Direito Administrativo, rejeito a preliminar de nulidade suscitada e passo a análise do mérito da demanda.

## **2 Dos créditos presumidos na aquisição de cana-de-açúcar**

Para que se apure a existência de crédito apto a ser pleiteado em PER/DCOMP, há de se avaliar a disciplina legal dos créditos presumidos nas operações de aquisição de cana-de-açúcar e o contexto fático alegado no presente Apelo. A Recorrente alega que adquire cana-de-açúcar de pessoas físicas, que lhe serve de *insumo* para produção de açúcar destinado à venda no mercado externo.

A apuração de créditos na produção agroindustrial, pela peculiaridade que reveste suas operações, é feita pela sistemática de créditos presumidos. É preciso destacar que a sistemática de créditos presumidos tem entre suas finalidades ressaltar a não-cumulatividade e assegurar tratamento isonômico entre os contribuintes, especialmente do setor da agroindústria, vez que a produção serve-se de insumos de origem agrícola, que comumente são adquiridos de pessoas físicas e/ou cooperativas agropecuárias.

A disciplina legal da presunção de créditos na agroindústria encontra arrimo no art. 8º da Lei 10.925/2004:

*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.*

A regra insculpida no art. 8º da Lei 10.925/2004 aplica-se aos produtores de mercadorias cujos NCMs são taxativamente listados, conferindo-lhes a possibilidade apurar crédito presumido na aquisição de insumos de pessoa física. No caso dos autos recorda-se que a Recorrente é pessoa jurídica que atua na produção de açúcar de cana (posição 17 na NCM), de modo a enquadrar-se na previsão supra.

Verificada a autorização para apuração de crédito presumido, insta avaliar a possibilidade de ressarcimento em dinheiro do montante acumulado por operações de exportação de produto cujo NCM esteja listado no art. 8º da Lei 10.925/2004.

Pela disciplina do art. 6º, I da Lei 10.833/2003, não haverá incidência de Cofins sobre receitas de exportação de mercadorias:

*Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:  
I - exportação de mercadorias para o exterior;*

Não havendo incidência das contribuições ao PIS e Cofins na operação de exportação, por consequência, não é possível a dedução do crédito presumido no período de apuração em que é apropriado, de modo que acumula-se.

A irresignação da Recorrente contra o aresto vergastado assenta-se na afirmação de que não seria possível o ressarcimento pleiteado. Deste modo, passo à análise da disciplina legal sobre ressarcimento de créditos presumidos das contribuições ao PIS e Cofins.

**O artigo 56-A da Lei 12.350/2010 expressamente autoriza o ressarcimento em dinheiro de crédito presumido previsto no art. 8º, §3º da Lei 10.925/2010.**

Transcrevo:

*Art. 56-A. O saldo de créditos presumidos apurados a partir do ano-calendário de 2006 na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, existentes na data de publicação desta Lei, poderá:*

*II - ser ressarcido em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*§ 1º O pedido de ressarcimento ou de compensação dos créditos presumidos de que trata o caput somente poderá ser efetuado:*

*I - relativamente aos créditos apurados nos anos-calendário de 2006 a 2008, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da publicação desta Lei;*

*§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos créditos presumidos que tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637,*

*de 30 de dezembro de 2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. – gn.*

Merece destaque o que versa o inciso I do §1º do art. 56-A da Lei 12.350/2010, **que autoriza o ressarcimento de créditos presumidos apurados entre 2006 a 2008 à partir do primeiro dia do mês subseqüente ao da publicação da Lei 12.350/2010.** Sendo a publicação no D.O.U formalizada em 21/12/2010, por expressa determinação legal, o contribuinte que apurar crédito presumido entre 2006 à 2008, está autorizado a ser ressarcido em dinheiro à partir de 01/01/2011.

A primeira turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1.693.878/RS, assentou claramente que o art. 56-A da Lei 12.350/2010 autorizou o ressarcimento de créditos presumidos previstos no art. 8º da Lei 10.925/2004.

A saber:

*TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL QUINQUENAL. DECRETO N. 20.910/1932. ART. 56-A DA LEI N. 12.350/2010. PUBLICAÇÃO DA MEDIDA PROVISÓRIA N. 517/2010. TERMO INICIAL.*

*Segundo o art. 56-A da Lei n. 12.350/2010, com a redação da Medida Provisória n. 517/2010, convertida na Lei n. 12.431/2011, o saldo de créditos presumidos da Contribuição ao PIS e da COFINS, apurado a partir do ano-calendário de 2006, em conformidade com o § 3º do art. 8º da Lei n. 10.925/2004, que disciplina a desoneração da cadeia produtiva da agroindústria, poderá ser ressarcido ou compensado relativamente a outros créditos apurados nos anos-calendário de 2006 a 2008, a partir de 1º/01/2011, e, do ano-calendário de 2009 até a publicação da lei, a partir de 1º/01/2012. Agravo interno parcialmente provido. Recurso especial provido em parte. Sentença restabelecida. (STJ - REsp 1.693.878/RS. 1ª Turma. Min. Relator Gurgel de Faria. Dje 12/06/2020) – gn.*

Pelas razões expostas neste voto, penso que a instância de piso não aplicou o melhor direito à situação fática em litígio, haja vista que o acórdão fora omissivo em aspectos relevantes da regulação das contribuições ao PIS e Cofins incidentes na agroindústria, tal como **autorização expressa do art. 56-A da Lei 12.350/2010 ao ressarcimento de crédito presumido que se acumula nas operação de exportação de mercadoria.**

Pelo exposto, entendo pela possibilidade do ressarcimento de crédito presumido disciplinado no art. 8º da Lei 10.925/2004, acumulado nos anos-calendário 2006 a 2008, desde que atendidas as condições exigidas na lei.

### **3 Da comprovação do crédito por receitas de exportação**

O art. 74 da Lei 9.430/1996 autoriza o sujeito passivo a pleitear, por meio do sistema PER/DCOMP, o ressarcimento de créditos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

*Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.*

Trata-se de procedimento autorizado por lei no qual o contribuinte provoca a Administração Fazendária demonstrando ser detentor de direito creditório líquido e certo, para pleitear o ressarcimento, restituição ou compensação com outros débitos. Portanto, tratando-se de iniciativa do contribuinte, a ele incube o ônus probatório do direito que lhe aproveita.

Como se pacificou a jurisprudência deste Colegiado e deste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito, o contribuinte deve demonstrar por meio idôneos a sua existência.

Sobre ônus da prova em procedimento de PER/DCOMP, transcrevo entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que faço ilustrar pelo acórdão de nº 9303-005.226, a qual me curvo para adotá-la neste voto:

*"...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações."*

*No caso concreto, já em sua impugnação perante o órgão a quo, a Recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido.*

A regra maior que rege a distribuição do ônus da prova encontra amparo no art. 373 do Código de Processo Civil:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

O enunciado legal disciplina a distribuição do ônus da prova no processo civil, que incumbe a quem do direito se aproveita. Esta formulação foi encampada no Processo Administrativo Fiscal, com as devidas adaptações. Pela regra do ônus probatório, incumbe à Autoridade Fiscal a prova de ocorrência do fato gerador de tributo, em reverência ao artigo 142

do CTN. No que diz respeito a alegação de direito creditório, o ônus probatório recai sobre o contribuinte.

Em matéria fiscal, as provas devem ser compreendidas como meios aptos a formar convencimento daquele que avalia determinada situação fática. No caso que se discute, o que deve ser elevado ao patamar de prova são quaisquer elementos aptos a dissuadir os julgadores a tomar como verdadeira as alegações enunciadas nos autos.

Em análise da situação concreta posta em julgamento, destaca-se a inexistência de elementos, provas ou indícios aptos revelar que a Recorrente tenha efetuado operações de exportação dos produtos sujeitos à apuração de crédito presumido. Trata-se de condição estabelecida na Lei para que se possa autorizar o ressarcimento almejado.

Recordo o que aduz o art. 967 do Decreto 9.580/2018 (RIR/2018):

*Art. 967. A escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados **e comprovados por documentos hábeis**, de acordo com a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. (Decreto 9.580/2018) – gn*

A escrituração contábil é de manutenção obrigatória sendo, portanto, documentos acessíveis à Recorrente para demonstrar a alegação que fizera sobre operações de venda ao mercado externo. Ainda, pela formalidade que reveste as demonstrações contábeis, as normas de padronização e o controle por órgãos técnicos lhe atribuem elevada força probante alçando presunção de legitimidade.

É razoável afirmar que caberia à Recorrente trazer aos autos sua escrituração contábil, com as demonstrações dos lançamentos do período de apuração em debate, lastreadas por documentos idôneos, **tais como os documentos obrigatoriamente exigidos para a execução de exportação de mercadorias e, assim, deixar à evidência o crédito alegado em PER/DCOMP.**

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Müller Nonato Cavalcanti Silva

Fl. 12 do Acórdão n.º 3003-001.881 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10880.680497/2011-92