



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



**Processo nº** 10925.902190/2013-56  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-012.869 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de abril de 2024  
**Recorrente** COOPERATIVA REGIONAL AGROPECUARIA DE CAMPOS NOVOS -  
COPERCAMPOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

PIS/COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.  
INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO  
RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO ENCARGOS DE  
DEPRECIÇÃO ATIVO IMOBILIZADO. Necessidade de identificação de  
máquinas e equipamentos e sua vinculação ao processo produtivo para  
enquadre-se como insumo.

RESSARCIMENTO. CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA INICIAL DO  
CONTRIBUINTE.

Conforme determinação do art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do art. 16 do Decreto 70.235/72 e dos art. 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova é inicialmente do contribuinte ao solicitar seu crédito.

PIS/COFINS. CRÉDITOS DA IMPORTAÇÃO. OPERAÇÕES DE  
EXPORTAÇÃO. DIREITO A COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO.

Os créditos do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, relativos à importação de bens e de serviços vinculados a operações de exportação, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos da Contribuição, poderão ser objeto de compensação ou de ressarcimento apenas ao final do trimestre.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas de bens adquiridos para revenda (CFOP 1.403 e 2.403) e sobre as operações de importação, bem como para proceder a atualização dos créditos revertidos em sede de recurso voluntário pela taxa SELIC.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

## Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto contra o **Acórdão de Manifestação de Inconformidade n.º 14-66.938**, proferido pela 11ª Turma da DRJ/RPO na sessão de 22 de junho de 2017, que julgou improcedente a impugnação, não reconhecendo o direito creditório pleiteado.

Versa o presente processo de Pedido de Ressarcimento, cumulado com Declaração de Compensação, relativo a crédito de **COFINS** no regime não-cumulativo do período **2º trimestre de 2008**, decorrente de operações no mercado interno.

O direito creditório foi parcialmente reconhecido por meio do **Despacho Decisório**, identificando inconsistências ou ajustes necessários, a seguir relacionados:

- 2.3.1. Vendas com suspensão de incidência das Contribuições;
- 2.3.2. Aquisição de bens para revenda;
- 2.3.3. Aquisições de bens e serviços não enquadrados como insumos;
- 2.3.4. Despesas com energia elétrica;
- 2.3.5. Despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica;
- 2.3.6. Despesas com fretes sobre vendas;
- 2.3.7. Encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado;
- 2.3.8. Crédito presumido de atividades agroindustriais;
- 2.3.9. Créditos de importação e

### 2.3.10. Ajuste do saldo de crédito dos meses anteriores.

Irresignada, a Recorrente interpôs **Manifestação de Inconformidade**, com as razões a seguir sintetizadas:

#### **2.3.1. Vendas com suspensão de incidência das Contribuições:**

Que as Leis n.º 10.925 e n.º 11.033, ambas de 2004, são de caráter especial e não geral e têm a mesma hierarquia no ordenamento jurídico das normas: leis ordinárias, uma publicada em setembro de 2004 e outra em dezembro do mesmo ano;

Que ambas as normas regulam o direito ao crédito do PIS e da COFINS, enquanto a primeira norma publicada impedia o direito ao crédito (Lei n.º 10.925/04), a segunda norma (Lei n.º 11.033), posterior a primeira, estabeleceu o direito ao crédito das contribuições em destaque quando se tratar de operações que ocorram com suspensão do PIS e da COFINS;

Que não há que se falar em impossibilidade de creditamento de PIS e COFINS no caso de venda suspensa, porquanto o disposto no art. 17 da Lei n.º 11.033/04.... assegurou expressamente o direito ao crédito.

Invoca § 1º do art. 2º do Decreto-Lei 4.657, de 1942 (Lei de Introdução ao Código Civil, atual Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro) e defende que a Lei 10.925/2004 não se trata de norma especial devendo prevalecer a Lei 11.033, de 2004, que é posterior.

#### **2.3.2. Aquisição de bens para revenda:**

Alega ausência de constituição de prova e de fundamento legal para as glosas;

Por diversas vezes as glosas efetuadas pela Fiscalização se deu em função dos CFOP's utilizados pela Impugnante para registrar a entrada das notas fiscais em seus registros informatizados;

Tal código normatiza operações e situações tributárias caracterizadas em conformidade com a Legislação Estadual para fins de regulamentação do ICMS, não tendo nenhuma correlação com as situações tributárias específicas do PIS e COFINS.

Opõe-se à glosa relativa a bens adquiridos para revenda (CFOP 1.403 e 2.403), alegando que tais códigos referem-se a substituição tributária para ICMS e não para PIS e COFINS. Relaciona itens que estariam nas Memórias de cálculo apresentadas pela Impugnante à Fiscalização registrados com esse CFOP sem previsão de substituição tributária na legislação de PIS e COFINS.

#### **2.3.3. Aquisições de bens e serviços não enquadrados como insumos:**

A glosa foi motivada pelo fato de tratar-se de materiais de uso e consumo registrados com CFOP 1.556 e 2.556 e que na linha 2 do DACON só podem ser informados bens utilizados como insumos de produção.

Que RFB publica em seu portal na internet a “Tabela CFOP – Operações Geradoras de Créditos – Versão 1.0.0”, que relaciona todos os CFOPs geradores de crédito para a EFD – Contribuições, onde orienta a informar na Linha 02 da DACON as operações de compra de materiais de uso e consumo;

Que as operações glosadas sob esse argumento são materiais de manutenção de máquinas e instalações e que, conforme o próprio auditor fiscal constatou, trata-se de despesas operacionais essenciais nas operações da Impugnante;

Passa a discorrer acerca do conceito de insumo, defendendo, em síntese, que tal conceito empregado nas Leis nºs 10.637 e 10.833 é abrangente e contempla todas as despesas necessárias para as operações da produção da interessada. Cita ementas de decisão do CARF e decisões judiciais.

Conclui que não deve prosperar o indeferimento do crédito sobre as despesas com manutenção de máquinas, equipamentos e instalações industriais, visto tratar-se de despesa necessária para as operações da produção da Impugnante.

Discorda da "Glosa de Serviços Utilizados como Insumos de Produção", alegando que, o próprio auditor fiscal admite que a Impugnante tem direito ao crédito decorrente de frete, mas as operações de fretes sobre compra foram glosadas porque ao invés de informar o valor na linha 03 a Impugnante deveria ter informado na linha 01 da DACON”.

### **2.3.6. Despesas com fretes sobre vendas:**

Opõe-se a glosa de fretes de compras na Linha 07 expondo que o frete faz parte do custo de aquisição e, se o mesmo foi alocado na linha 07, que é para os fretes sobre venda, isso não diminui o direito creditório, no máximo poderia ser reclassificado para a linha que a Fiscalização entende ser a mais adequada, não afetando o resultado do crédito apurado na linha 15.

### **2.3.7. Encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado:**

Opõe-se a Glosa de Encargos de Depreciação argumentando que a Fiscalização glosou crédito sobre máquinas e equipamentos alegando que estes não são utilizados na fabricação de bens destinados a venda e não se relacionam diretamente com o produto final como prediz a legislação, mas os dispositivos legais não estabelecem tal condição.

Relaciona bens glosados e admite que de fato eles não se relacionam diretamente com o produto final, mas ressalva que esse seria um conceito aplicável ao IPI, não extensível ao PIS e Cofins.

Aborda a data inicial de 01/05/2004 para apropriação de crédito decorrente de depreciação e questiona a glosa por ter apresentado em caixas elevado número de notas fiscais referentes a obra iniciada anteriormente a essa data, alegando que, se solicitado, seriam prestados todos os esclarecimentos necessários.

Discorda da glosa alegando que a obra foi ativada ou concluída após 1º de maio de 2004 e que o objetivo da Lei é de conceder o direito ao crédito para todos os custos e despesas que agregam o custo do produto final e, dessa forma, garantir verdadeiramente a não cumulatividade das contribuições para o PIS e COFINS.

Questiona também a glosa de créditos sobre os bens considerados como edificações apropriados na linha 10 da DACON, alegando que o fato de alocar o crédito em uma ou outra linha da DACON não diminui o direito creditório, pois entende ter direito ao crédito sobre máquinas equipamentos e também sobre as edificações, inexistindo irregularidades cometidas pela Impugnante.

### **2.3.8. Crédito presumido de atividades agroindustriais:**

Aborda a questão do Crédito presumido de Atividades Agroindustriais, questionando o entendimento de que só geram direito a crédito presumido das atividades agroindustriais os bens adquiridos como insumos, porém, em sua análise, constatou que a Impugnante registrou a entrada dos cereais com o CFOP 1.102 e 2.102.

Reporta-se ao art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 e questiona também onde estaria determinado qual o CFOP que deve ser utilizado para ter direito a crédito. Assevera que a Impugnante é sociedade cooperativa que produz os bens relacionados no caput do art. 8º da Lei nº 10.925/04, o que lhe garante o direito ao crédito presumido pois em todas as aquisições da pessoa física os cereais são submetidos ao processo de beneficiamento - o que alega ter sido comprovado para a Fiscalização através dos processos produtivos apresentados no procedimento de fiscalização.

Discorda da alegação de que não teria direito ao crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/04, expondo que os créditos gerados em virtude das vendas sujeitas a alíquota zero, isenção, sem incidência ou suspensão, podem ser mantidos em conformidade com o art. 17 da lei 11.033/04, e com o advento da Lei nº 11.033/04, posterior à Lei nº 10.925/04, a mesma é aplicada ao presente caso, vale dizer, que a Impugnante tem o direito de manutenção do crédito presumido decorrente das aquisições vinculadas às vendas com suspensão.

Quanto à possibilidade de ressarcimento do crédito, invoca o art. 16 da Lei 11.116/2005 e alega que o mesmo não faz distinção da origem dos créditos, ou seja, se os créditos acumularam em função das vendas sujeitas a alíquota zero, isenção, suspensão ou não incidência, poderão ser ressarcidos na forma desse artigo.

Acrescenta inexistir determinação legal que impeça o ressarcimento do crédito presumido do PIS e COFINS decorrente das atividades agroindustriais, uma vez que a compensação referida no caput do art. 8º da Lei nº 10.925/04 estabelece uma faculdade ao contribuinte, qual seja, “poderão deduzir” das contribuições sociais o referido crédito, logo trata-se de mera faculdade o que não impede o pedido de ressarcimento seja nos moldes das disposições que regem as contribuições para o PIS e a COFINS, seja pelo princípio geral de ressarcimento previsto no art. 73 da Lei. 9.430/96. Cita também o Decreto nº 2.138, de 1997, editado em vista do disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

### **2.3.9. Créditos de importação:**

Não há, na legislação de regência, exigência de que deve ser mantida contabilidade de custos para que seja possível a apropriação do crédito diretamente em uma das colunas da DACON, nada obstante, a Impugnante mantém contabilidade de custos independente por setor produtivo e dentro desses ainda existem subdivisões por atividade desenvolvida.

Que produtos importados foram utilizados na produção de suínos e a operação de venda dos suínos está sujeita a suspensão das contribuições, e assim sendo, a Impugnante informou corretamente o crédito na DACON na coluna do crédito vinculado a receita não tributada no mercado interno.

Que não há necessidade de contabilidade de custos para poder alocar os créditos na coluna “vinculado à receita não tributada no mercado interno”

E acrescenta que a Impugnante adquiriu os insumos sabendo que a sua destinação era para alimentação dos suínos que seriam vendidos com suspensão das contribuições, e tendo esse conhecimento, alocou o crédito na coluna do crédito “vinculado à receita não tributada no mercado interno” inclusive de acordo com a orientação da DACON.

Que não há motivos e nem fundamentação legal para fazer com que a Impugnante utilize critérios de rateio em relação ao crédito gerado nas operações de importação.

Discorda também da impossibilidade de compensação com outros tributos e de ressarcimento de crédito de importação vinculado à receita de exportação. Alega falta de fundamentação legal, invoca art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, art. 17 da Lei nº 10.833, de 2004, e art. 16 da Lei nº

11.116, de 2004 para defender o direito à manutenção do crédito e sua utilização em ressarcimento e compensação com outros tributos.

### **2.3.10. Ajuste do saldo de crédito dos meses anteriores.**

Alega que o agente fiscal apenas presume que a Impugnante não tem direito a crédito pelo fato de ter registrado em uma ou outra linha da DACON, ou pelo fato de ter registrado operações com o CFOP de comercialização na linha de bens utilizados como insumos ou vice versa. Reporta-se ao art. 333 do Código de Processo Civil e expõe que a Impugnante além de ter provado, mediante a apresentação das memórias de cálculo e da escrituração contábil e fiscal, goza de presunção legal de veracidade. Cita doutrina e ementa de decisões do CARF que entende corroborar sua tese.

### **Do direito a correção monetária**

É direito da Recorrente de ter seus créditos de PIS e COFINS, corrigidos monetariamente a partir da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento até a data da sua efetiva utilização

Ao analisar a manifestação de inconformidade, a r. DRJ por **unanimidade** de votos, decidiu considerar **improcedente** a manifestação de inconformidade para **não reconhecer** o direito creditório trazido a litígio.

Em **Recurso Voluntário**, defende em preliminar a nulidade do despacho decisório diante da falta de fundamentação legal, pois entende que a Receita Federal do Brasil utiliza subsidiariamente o Código Fiscal Operação – CFOP para identificar as operações praticadas pelos contribuintes, e conforme se verifica nos fatos da decisão proferida, por diversas vezes, as glosas de créditos do PIS e COFINS efetuadas pela autoridade administrativa se dão em função dos CFOP utilizados pela Recorrente para registrar a entrada das notas fiscais em seus registros informatizados. No mérito, reitera os fundamentos de sua inconformidade.

Em sede de julgamento do processo neste E. Conselho Administrativo, esta Turma decidiu por **converter o julgamento em diligência** para que a Fiscalização juntasse aos autos a íntegra do dossiê memorial 10010.005660/0212-81 e de todos os documentos do anexo físico 10925.720265-2012-00. Lavrou-se a **Resolução n° 3401-002.374** na sessão de 27 de julho de 2021.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Renan Gomes Rego, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, de modo que admito seu conhecimento.

### **Da preliminar de nulidade**

A Recorrente alega preliminarmente um despacho decisório com inexistência de provas e sem motivação, baseado subsidiariamente nos CFOP para identificar as operações contribuintes.

Em que pese o inconformismo da Recorrente, e sem qualquer juízo de valor em relação ao mérito, no caso concreto verifica-se despacho decisório de fls. 14 a 55, analisando e fundamentando cada um dos itens glosados e sob a correta premissa de que nos processos que versam a respeito de compensação ou ressarcimento, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a que aproveita o reconhecimento do fato.

A Recorrente ainda postula a determinação de nulidade dos argumentos lançados pelos agentes julgadores, pois não teria alegado em sua inconformidade qualquer alegação de mento inconstitucionalidade. Entendo que a questão não prejudica o mérito, nem acarreta cerceamento do seu direito de defesa.

Tampouco convencem as alegações de que as decisões administrativas e judiciais vinculariam as turmas do CARF. Isto porque, embora eu entenda que deva existir coerência nos julgamentos, não há que se falar em *vinculabilidade* entre as decisões administrativas dada a independência das turmas. Mesmo as decisões judiciais tão somente as referentes ao caso concreto, caso não se verifique concomitância, ou ações julgadas em repercussão geral ou como repetitivo, nos termos do art. 62 do RICARF teriam o condão de alguma forma vincular o entendimento da turma.

Assim, não procede as alegações preliminares da Recorrente, passo ao mérito da lide.

### **Do mérito**

#### ***Da glosa dos créditos vinculados às vendas com suspensão***

A Fiscalização explica que é vedado o aproveitamento de créditos relativos às receitas de vendas com suspensão do PIS e Cofins, nos termos do §4º do artigo 8º c/c os incisos I a III do art. 1º da Lei 10.925/2004:

*Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de: (Vigência) (Vide Decreto nº 5.630, de 2005)*

*I - adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, e suas matérias-primas;*

*II - defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias-primas;*

*III - sementes e mudas destinadas à semeadura e plantio, em conformidade com o disposto na Lei n.º 10.711, de 5 de agosto de 2003, e produtos de natureza biológica utilizados em sua produção;*

(...)

*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 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. (Redação dada pela Lei n.º 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei n.º 12.058, de 2009) (Vide Lei n.º 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória n.º 545, de 2011) (Vide Lei n.º 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória n.º 582, de 2012)*

(...)

**§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:**

*I - do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;*

***II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo.***

Para isso, o Fisco utiliza o método de rateio para distribuição do crédito nas colunas do Dacon é necessária por não haver contabilidade de custos que permita a apropriação direta dos custos e despesas a cada tipo de receita (artigo 3.º, §§ 7.º e 8.º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003).

Por outro lado, a Recorrente sustenta que o art. 17 da Lei n. 11.033/2004 teria garantido o direito ao creditamento de PIS e COFINS no caso de venda suspensa. Isto porque o referido normativo seria posterior à Lei 10.925/04.

Não procedem as razões da Recorrente.

O artigo 17 da Lei 11.033/2004 não criou nova hipótese de creditamento, apenas permitiu a manutenção do crédito existente no momento da promulgação da norma:

*Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.*

Esse entendimento encontra guarida neste E. Conselho:

**CRÉDITOS. MANUTENÇÃO. ART. 17 DA LEI Nº 11.033/2004. IMPOSSIBILIDADE.**

*A manutenção dos créditos, prevista no art. 17 da Lei nº 11.033/04, não tem o alcance de manter créditos cuja aquisição a lei veda desde a sua definição. (Acórdão 3401-006.678 – Relator Conselheiro Carlos Pantarolli - Participaram do Julgamento: Mara Cristina Sifuentes, Rodolfo Tsuboi (suplente convocado), Lázaro Antonio Souza Soares, Fernanda Vieira Kotzias, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Rosaldo Trevisan)*

Diante do exposto, voto em negar provimento nesse particular.

***Da glosa de bens adquiridos para revenda (CFOP 1.403 e 2.403)***

O inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003 autoriza o crédito sobre as aquisições de mercadorias para revenda, excetuadas dentre outras, as aquisições sujeitas à substituição tributária das contribuições.

Segunda a Fiscalização, na relação de notas fiscais de aquisição de bens para revenda, a Recorrente incluiu algumas notas fiscais cujos códigos fiscais de operações e prestações – CFOPs – se referem à compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária (CFOPs 1.403 e 2.403), ou seja, sobre tais operações de compra não houve a incidência das contribuições PIS/Cofins.

Em relação ao presente item, a r. DRJ manteve a glosa por entender que não teria sido comprovado o direito creditório:

*Nesse aspecto, cumpre reiterar que o ônus da prova da existência de seus créditos é da contribuinte e que competia a ela demonstrar cabalmente que as notas fiscais glosadas referiam-se a operações de compra em que houve de fato incidência das contribuições PIS e Cofins.*

*Apenas a apresentação de relação exemplificativa contemplando produtos que teriam sido objeto de revenda (sorvete Kibon, Polidor Brasso, Cera Poliflor, Cimento Votorantin e Itaú, Cera Gioca, caixa D'água, Bardhal anti ferrugem), sem identificação da nota fiscal, sem comprovação de sua inclusão na glosa e sem demonstrar que houve incidência de contribuições na operação de compra para revenda, não é hábil a justificar o reconhecimento de direito creditório delas decorrentes.*

Nesse ponto, a defesa da Recorrente explica que não há na legislação de regência das contribuições para o PIS e COFINS qualquer previsão de substituição tributária para os referidos produtos, ficando evidente o equívoco por parte do agente fiscalizador e douto julgador da DRJ. E ainda argumenta:

*Ao analisar as operações de aquisição praticadas pela Recorrente o agente fiscalizador constatou operações registradas no CFOP 1.403 e 2.403 e diante dessa constatação glosou o crédito alegando que as operações estão sujeitas a substituição tributária.*

*De fato, para o ICMS, referido CFOP representa operações de aquisição cuja mercadoria esteja sujeita ao regime de substituição tributária, mas é somente em relação ao ICMS, em nenhum momento essa condição abrange o PIS e a COFINS.*

Comungo das alegações trazidas pela Recorrente e defendo que a Fiscalização não aprofundou sua auditoria, não comprovando que tais bens, *in casu*, estão sujeitas à substituição tributária das contribuições.

Assim, considerando que o inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003 autoriza o crédito sobre as aquisições de mercadorias para revenda, e que no caso concreto não há prova de hipótese de substituição tributária, entendo deva ser afastada a glosa sobre os itens acima descritos.

#### ***Da glosa de bens utilizados como insumos (CFOP 1.102 e 2.102)***

Segundo o r. Despacho Decisório, a glosa ocorreu porque os bens foram adquiridos para revenda, conforme CFOP das notas fiscais. O Acórdão recorrido indica a manutenção do Despacho Decisório pela ausência de provas quando a Recorrente indica que se trataria de aquisição de insumos.

A Recorrente, por sua vez, alega que todos os itens são insumos de produção utilizados nas diversas atividades produtivas, sendo que a maioria das glosas diz respeito aos insumos utilizados na fabricação de ração. Ainda afirma que: *esporadicamente, podem ocorrer venda de algum desses produtos, porém, as operações de compra foram classificadas pela como insumos de produção, pois foi essa a aplicação dos produtos nas operações em comento, independente do CFOP utilizado para o ICMS.*

Todavia, não prospera as alegações da Recorrente, ante a completa ausência nos autos de elementos probatórios capazes de inferir que os produtos registrados pela própria empresa como produtos para revenda (e em operação de *Compra para comercialização*) são, na verdade, insumos para a fabricação de ração.

Assim, não tendo a Recorrente demonstrado a *liquidez* e *certeza* dos gastos dos bens registrados como produtos para revenda (CFOP 1.102 e 2.102) no processo produtivo da empresa, entendo que a glosa deva ser mantida.

#### ***Da glosa de bens utilizados como insumos de produção (uso e consumo CFOP 1.556 e 2.556)***

A glosa ocorreu quando ficou comprovado que o contribuinte inseriu, na memória de cálculo, várias aquisições para **uso ou consumo próprio. Isso se verificou tanto pelo código CFOP da operação (1.556 e 2.556), assim como pela própria classificação do nome da operação dada pela requerente em memória de cálculo (“Compra para uso e consumo”)**.

Em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente argumenta que são materiais de manutenção de máquinas e instalações, e, que, conforme o próprio auditor fiscal constatou, trata-se de despesas operacionais essenciais nas operações. Defende que conceito de insumo

empregado nas Leis 10.637 e 10.833 é abrangente e compreende todas as despesas necessárias para as operações da produção.

De fato, não tenho dúvidas de que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da *essencialidade* ou da *relevância* do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. No entanto, esse conceito, pacificado neste E. Conselho, não abrange todos os dispêndios da pessoa jurídica, ainda que sejam necessárias para sua atividade, mas apenas aqueles que mantenham relação direta ou indireta com o produto fabricado ou o serviço prestado.

*In casu*, se olharmos os fatos constatados pela Fiscalização, notaremos que a própria Recorrente registra os produtos em *uso ou consumo próprio* no código CFOP de operação (1.556 e 2.556), adotando a classificação do nome da operação em memória de cálculo como *Compra para uso e consumo*. Após a auditoria, constatada essa irregularidade, a defesa da Recorrente agora diz se tratar de materiais de manutenção de máquinas e instalações.

E assim como no item anterior, não conduziu aos autos qualquer prova que fizesse este julgador acreditar em suas alegações. Ora, a situação que se verifica nos autos revela que a Recorrente não se desincumbiu do ônus probatório, vez que não trouxe aos autos elementos que comprovassem sua alegação mediante documentação hábil, fiscal e contábil.

Ante o exposto, a Recorrente não comprovou nos autos que tais gastos foram essenciais ou relevantes às atividades, o que afasta a possibilidade de análise quanto ao direito creditório perseguido.

#### ***Da glosa de serviços utilizados como insumos da produção***

Segundo o r. Despacho Decisório, a glosa foi fundamentada nos seguintes termos:

*Já em relação aos serviços utilizados como insumos (linha 03 das fichas 06 e 12 do Dacon), a contribuinte se utilizou de notas fiscais de serviços de frete na compra para a formação do crédito de tal linha. Apesar de não existir previsão legal explícita para se gerar crédito a partir de tal operação, sabe-se que o frete na compra de um insumo é contabilizado como custo deste último, e por esse motivo existem várias decisões que concordam com o creditamento desses fretes. No entanto, deve-se respeitar a natureza da aquisição para se classificar tais custos de frete, ou seja: fretes de compras de bens adquiridos para revenda devem ser incluídos na linha 1 do Dacon, já fretes de compras de bens utilizados como insumos devem ser incluídos na linha 2 do Dacon, e, por fim, fretes de compras de bens que geraram créditos presumido, devem ser classificados na linha referente aos créditos presumidos. No presente caso, a Interessada incluiu fretes sobre compras para comercialização na linha referente a serviços utilizados como insumos, não respeitando assim a natureza da operação. Assim, foram glosadas todas as notas fiscais de frete sobre compra para comercialização apresentadas na Linha 3 do Dacon.*

Do exposto pela Fiscalização, depreende-se que a admissibilidade de crédito decorrente de dispêndios com frete depende de sua associação à operação de aquisição a que ele se vincula.

Por seu turno, a Recorrente apenas alega que: *não há como concordar com tais argumentações descabidas e infundadas, ficando implícita a necessidade de reformas para o Acordão que manteve os fundamentos do despacho decisório.*

Para o entendimento da lide, inicialmente vale assinalar que o crédito de PIS/COFINS deverá ser calculado pela aplicação das alíquotas previstas no art. 2º, da Lei nº 10.833/2003 ou da Lei nº 10.637/2002, conforme o caso, sobre o valor dos itens descritos nos incisos do caput do artigo 3º, em ambas as Leis acima. Os custos de aquisição são considerados para se estabelecer o valor dos bens e serviços listados no art. 3º, das Leis de regência do regime não cumulativo de PIS/COFINS.

Nesse contexto, nos termos do art. 289 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR), o custo do frete integra o custo de aquisição do produto, admite-se que aquele dispêndio, de forma indireta, é um componente do custo do produto, podendo gerar crédito.

*Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).*

*§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).*

A regra é acrescentar o custo do frete ao custo do produto para revenda, como lhe permite o já citado art. 289 do Decreto nº 3.000/99, e sobre a valor total da aquisição fazer incidir a alíquota do PIS e da Cofins.

Desta forma, é inevitável que o valor pago a título de frete na aquisição de mercadorias para insumo ou revenda provavelmente irá receber o mesmo tratamento da carga a que o frete se refira, pois integrará o valor do item no seu registro como ativo do adquirente.

Logo, o correto registro no DICON é relevante (mas não suficiente) para que a autoridade tributária possa avaliar a certeza e liquidez do crédito devido ao contribuinte.

Com essas considerações iniciais, entendo que a escrituração do frete em linha equivocada *por si só* não é o suficiente para a glosa do crédito do serviço na aquisição de produtos para comercialização, quando o contribuinte comprova que o frete na compra do referido produto não foi contabilizado como custo deste último.

Dito isso, no presente caso, caso o contribuinte tenha incluído o frete no custo do produto (se creditando do valor “cheio” registrado na linha 1 do Dicon) e tenha incluído também o frete como serviço utilizado como insumo (na linha 3 do Dicon), teremos uma duplicidade de creditamento do custo do frete. Ou seja, se credita do frete na linha 1 na contabilização do custo do produto e se credita do frete como serviço “puro” na linha 3 do Dicon.

Como visto, os dispêndios de frete sobre produtos para comercialização devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens (registrando na linha 1 do Dicon), e a possibilidade de creditamento, quando cabível, deve ser aferida em relação aos correspondentes bens adquiridos. Em consequência, não há como reverter a glosa.

### ***Da glosa dos encargos de depreciação***

Nesse particular, observa-se que a glosa dos encargos de depreciação foi justificada porque não houve a vinculação comprovada de que os bens eram utilizados na produção de produtos destinados à venda, ainda assim, verificou-se erro na contabilização:

*Passemos à análise dos itens. Com base nas memórias de cálculo apresentadas, percebe-se que há alguns bens que não são edificações nem benfeitorias e não são utilizados na produção de bens destinados à venda. A seguir, relaciono alguns itens glosados em virtude de não se relacionarem diretamente com os produtos finais como prediz a legislação: furadeiras, transformadores, painéis de controle, instalações elétricas, purificador de água, bomba draga, serra tico-tico, fritadeira industrial e veículos. Também foram glosados máquinas e equipamentos classificados no centro de custo 'Campo Demonstrativo', setor não produtivo da empresa.*

(...)

*Outro ponto de suma importância diz respeito à data a partir da qual o bem adquirido para o ativo imobilizado passa a apurar crédito relativo à sua depreciação. Conforme visto no item 2.1.5 desse despacho decisório, a Lei nº 10.865 / 2004 determinou que, a partir de 31 de julho de 2004 (último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação da Lei), a despesa de depreciação só pode gerar créditos para PIS/Pasep e Cofins quando apurada sobre bens e direitos do ativo imobilizado adquiridos a partir de 01º de maio de 2004. De forma complementar, o caput do art. 31 determinou, de forma expressa, a vedação aos créditos apurados sobre os ativos imobilizados adquiridos até 30/04/2004.*

(...)

*No caso concreto, a contribuinte incluiu na memória de cálculo dessa linha do DACON, diversas edificações que começaram a ser construídas antes de 01/05/2004, mas foram imobilizadas depois. Ocorre que, após a Intimação Fiscal nº 37/2012, para apresentar as devidas notas fiscais, dos materiais que foram utilizados em cada edificação incluída na memória de cálculo, a contribuinte apenas apresentou uma massa de notas fiscais, não separando o que foi utilizado em cada bem. Assim, não tivemos como saber quais materiais foram utilizados na construção de cada bem. Não obstante tal fato, as notas fiscais apresentadas nesse item são em sua totalidade anteriores à 01/05/2004, e sendo assim não poderiam ser utilizadas para gerar crédito relativo a depreciação do bem. Assim, glosamos alguns itens da memória de cálculo por motivo de aquisições anteriores à 01/05/2004.*

*Por último, estão incluídos na memória de cálculo referente à Linha 10 das fichas 06ª (PIS/Pasep) e 16A (Cofins) do Dacon (créditos com base no valor de aquisição – § 14 da Lei), várias edificações e benfeitorias. A Lei é clara ao facultar tal metodologia de apuração de crédito apenas para as máquinas e equipamentos do inciso VII. Assim, não é possível apuração de créditos com base no valor de aquisição para edificações e benfeitorias.*

Opõe-se a Recorrente à glosa de encargos de depreciação questionando a necessidade de os bens depreciados terem que se relacionar diretamente com os produtos fabricados e reportando-se a bens (furadeira, serra, transformadores, painéis de controle, bomba d'água...) que teriam ensejado dispêndios de depreciação acerca dos quais afirma:

*Não há como admitir que esses bens não sejam utilizados na produção de bens destinados a venda. De fato eles não se relacionam diretamente com o produto final, porém, esse seria um conceito aplicável ao IPI, e, conforme averbado alhures, não pode ser extensível ao PIS e COFINS.*

A ausência de documentos no presente processo e os diversos equívocos de contabilização indicados pela Fiscalização e não devidamente contestados em sede de voluntário pela Recorrente inviabilizam a confirmação de certeza e liquidez do crédito.

Pelo exposto, entendo deva ser mantida a glosa.

#### ***Da glosa de crédito presumido de atividades agroindustriais***

A Recorrente aborda a questão do crédito presumido de atividades agroindustriais, questionando o entendimento de que só geram direito a crédito presumido das atividades agroindustriais os bens adquiridos como insumos, porém, em sua análise, constatou que a Impugnante registrou a entrada dos cereais com o CFOP 1.102 e 2.102.

Reporta-se ao art. 8º da Lei nº 10.925/2004 e questiona também onde estaria determinado qual o CFOP que deve ser utilizado para ter direito a crédito. Assevera que a é sociedade cooperativa que produz os bens relacionados no caput do art. 8º da Lei nº 10.925/04, o que lhe garante o direito ao crédito presumido pois em todas as aquisições da pessoa física os cereais são submetidos ao processo de beneficiamento - o que alega ter sido comprovado para a Fiscalização através dos processos produtivos apresentados no procedimento de fiscalização.

Discorda da alegação de que não teria direito ao crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/04, expondo que os créditos gerados em virtude das vendas sujeitas a alíquota zero, isenção, sem incidência ou suspensão, podem ser mantidos em conformidade com o art. 17 da lei 11.033/04, e com o advento da Lei nº 11.033/04, posterior à Lei nº 10.925/04, a mesma é aplicada ao presente caso, vale dizer, que a Impugnante tem o direito de manutenção do crédito presumido decorrente das aquisições vinculadas às vendas com suspensão.

Quanto à possibilidade de ressarcimento do crédito, invoca o art. 16 da Lei 11.116/2005 e alega que o mesmo não faz distinção da origem dos créditos, ou seja, se os créditos acumularam em função das vendas sujeitas a alíquota zero, isenção, suspensão ou não incidência, poderão ser ressarcidos na forma desse artigo.

Acrescenta inexistir determinação legal que impeça o ressarcimento do crédito presumido do PIS e COFINS decorrente das atividades agroindustriais, uma vez que a compensação referida no caput do art. 8º da Lei nº 10.925/04 estabelece uma faculdade ao contribuinte, qual seja, “poderão deduzir” das contribuições sociais o referido crédito, logo trata-se de mera faculdade o que não impede o pedido de ressarcimento seja nos moldes das disposições que regem as contribuições para o PIS e a COFINS, seja pelo princípio geral de ressarcimento previsto no art. 73 da Lei. 9.430/96. Cita também o Decreto nº 2.138, de 1997, editado em vista do disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Não deve prosperar esse entendimento da Recorrente.

O Fisco descreveu que a Recorrente incluiu nas memórias de cálculo da linha 18 (crédito presumido de atividades agroindustriais) do Dacon, diversas notas fiscais de compra para comercialização, as quais não encontram embasamento legal para gerar créditos presumidos. Isso pode ser verificado tanto pelo código CFOP de tais entradas (1.102 e 2.102), como pela descrição, em memória de cálculo, do nome da operação de tais entradas.

*Dessa forma glosamos da memória de cálculo apresentada, todas as notas fiscais que se referiam a compras para comercialização. A planilha contendo os itens da Linha 18 glosados se encontra gravada em mídia digital (CD) com uma cópia juntada ao anexo físico do dossiê.*

Também foram registradas notas fiscais de mercadorias para a revenda como operações sujeitas ao direito creditório previsto no artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004. Neste caso, o caput do artigo 8º, expressamente prevê que o crédito presumido deve-se em relação às operações previstas no inciso II, do artigo 3º, da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, aquisições de bens ou serviços para insumos.

Desta forma, aquisições de bens para revenda não devem ser consideradas na geração de crédito presumido de atividade agroindustrial.

Em outro ponto alegado pela Recorrente, discute-se também a possibilidade ou não de utilizar o saldo credor do crédito presumido oriundo das atividades agroindustriais, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, para fins de ressarcimento.

O fundamento da Recorrente para o pedido de ressarcimento dos créditos presumidos é o artigo 8º da Lei nº 10.925/2004. O referido dispositivo legal permitiu deduzir do valor devido das contribuições um crédito presumido calculado sobre os insumos adquiridos de pessoa física ou cooperado pessoa física. Esse é o alcance da norma.

Os outros dispositivos legais que permitem o aproveitamento de créditos em compensações e ressarcimento (art. 5º da Lei nº 10.637 e art. 6º da Lei nº 10.833) referem-se, expressamente, aos créditos básicos apurados na forma dos artigos 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, e não ao crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Da mesma forma, a possibilidade de compensação e ressarcimento trazida pelo art. 16 da Lei nº 11.116/2005 também se refere expressamente ao *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*, e não ao crédito presumido em questão.

A IN SRF 606/2006, que regulamentou o crédito presumido previsto na Lei nº 10.925/2004, não extrapolou o conteúdo da lei, mas apenas regulamentou o dispositivo legal, que já previa a impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensações ou ressarcimento. O mesmo podemos afirmar do ADI SRF nº 15/2005, que apenas interpretou a norma que tratava do crédito presumido e da possibilidade de compensação:

*Art. 1º O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 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 nº 10.637, de 2002, art. 5º,*

§ 1º, inciso II, e § 2º, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 1º, inciso II, e § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16.

No mesmo sentido temos o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em diversos precedentes, acerca da legalidade da IN 660/2006 e da validade do ADI SRF nº 15/2005 (REsp 1118011/SC, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 31.8.2010; e REsp nº 1.240.954/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe: 21/6/2011).

Assim, não existe a possibilidade de ressarcimento/compensação dos créditos presumidos apurados com base no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

Por fim, entendo que as diversas atividades da Recorrente precisam ser consideradas separadamente para fins de reconhecimento do crédito presumido de atividades agroindustriais, e que as aquisições devam ser devidamente separadas entre as que geram crédito e as que não geram, no entanto, como já esclareci acima, o crédito presumido de atividades agroindustriais não é passível de ressarcimento e a glosa não deve ser revertida.

#### ***Da glosa de operações de frete sobre vendas***

Segundo o r. Despacho Decisório, a glosa foi fundamentada nos seguintes termos:

*Analisando a planilha 'Item 07 - Despesas com Frete sobre Vendas', enviada pelo autor para justificar os valores incluídos na Linha 07 das Fichas 06A e 16A do Dacon, em conjunto com cópias de notas fiscais e Conhecimentos de Transporte de Cargas (CTRC), verificou-se inclusão indevida de valores no Dacon.*

*Há um conjunto de 16 CTRCs emitidos pela 'LC TRANSPORTES E LOGISTICA LTDA', relativos à Filial 21 – fábrica de ração – (o CTRC 14568 é da Filial 01), todos no valor de R\$ 8.320,00. Os CTRCs são referentes às mercadorias de notas fiscais de numeração entre 20487 e 20510. Conforme cópias destes CTRCs e destas notas fiscais, verificou-se que todas as notas fiscais são emitidas pela CONAB, com indicação de operação de venda de mercadorias a terceiros, todas remetidas pela CONAB e destinadas à Copercampos.*

*CTRC 15922, no valor de R\$ 15.580,26, referente à nota fiscal 72054: tanto o remetente do CTRC como o emissor da nota fiscal é a empresa 'Solofiler Ind e Com de Calcários Finos LTDA'.*

*CTRC 18168 e 18172, nos valores de R\$ 3.648,46 e R\$ 3.566,00, referentes às NF 10120 e 10137: o remetente no CTRC é 'Luiz Alfredo Ogliari' e as NF são notas de entrada emitidas pela Copercampos.*

*Ora, resta claro que tais notas são de aquisição de mercadorias pela cooperativa, e não de venda de bens. O direito creditório é permitido apenas nas vendas de bens (revenda ou produção) pela pessoa jurídica, não sendo possível se creditar dos fretes de entrada (pelo menos não nessa linha do Dacon). A planilha contendo os itens da Linha 07 glosados se encontra gravada em mídia digital (CD) com uma cópia anexada ao anexo físico do dossiê.*

Ainda assim, a Recorrente alega que:

*(...) existe o direito ao crédito em relação ao frete sobre compra de insumos e mercadorias, visto que o frete faz parte do custo de aquisição. Portanto, se o mesmo foi*

*alocado na linha 07, que é para os fretes sobre venda, isso não diminui o direito creditório, no máximo poderia ser reclassificado para a linha que o agente fiscalizador entende ser mais adequada, mas de qualquer forma o resultado do crédito que é apurado na linha 15 das fichas 06A e 16A da DACON seria o mesmo.*

Como a parte não apresenta novas razões de defesa perante a segunda instância e a matéria já foi objeto de discussão no Acórdão recorrido, mantenho e adoto como razão de decidir os fundamentos ali exarados, com forte no § 3º do art. 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343/2015 (RICARF), passando os mesmos a fazer parte integrante deste voto:

*Do exposto, observa-se que, com o advento da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que criou o regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), o legislador, além de permitir a apuração de créditos calculados sobre o valor dos bens adquiridos para revenda e dos bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, passou a admitir também o aproveitamento de créditos sobre o valor do gasto efetuado com a armazenagem de mercadoria e frete, na operação de venda, quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora, conforme estabelece em seu art. 3º, caput, e incisos I, II e IX.*

*O art. 15 da citada Lei no 10.833, de 2003, estendeu o benefício previsto no inciso IX do citado art. 3º acima transcrito também para as pessoas jurídicas enquadradas no regime de incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep.*

*A Lei restringe o direito de apuração de crédito calculado sobre despesas com armazenagem de mercadorias e frete pago ou creditado a pessoa jurídica domiciliada no País, na operação de venda.*

*E, quando o frete se refere a transporte de bem adquirido (operação de aquisição) e não a operação de venda, a admissibilidade de crédito depende de sua associação à operação de aquisição a que ele se vincula, ou seja, como já visto, os dispêndios devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens, e a possibilidade de creditamento, quando cabível, deve ser aferida em relação aos correspondentes bens adquiridos. Mas, também nesse item, a interessada não demonstra que as Notas Fiscais respectivas, contempladas na Linha 07 do DACON, referem-se a transporte (apropriado no custo) de bens adquiridos passíveis de gerar crédito. Em consequência, não há como reverter a glosa.*

Nesse ponto, assim, mantenho a reversão da glosa efetuada pela Fiscalização e ratificada pelo decisão de primeira instância.

#### ***Do crédito sobre operações de importação***

No entender da fiscalização e do colegiado de primeira instância, os créditos de PIS/COFINS-Importação vinculados à exportação não são passíveis de ressarcimento, uma vez que não haveria previsão legal para tanto.

Contudo, em sentido contrário, há entendimento relativamente pacificado neste Conselho, no sentido de que créditos referentes a contribuições efetivamente pagas na importação de serviços, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos da própria contribuição, poderão ser objeto de compensação ou de ressarcimento. Cito os Acórdãos n.º 3003-000.459; 3401-012.511 e 3301-010.748.

A própria Receita Federal do Brasil (RFB) ratifica tal entendimento, conforme Solução de Consulta n.º 70 - COSIT, de 14 de junho de 2018, cuja ementa segue transcrita:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP CRÉDITOS DA IMPORTAÇÃO. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. DIREITO A COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO.*

*Os créditos do art. 15 da Lei n.º 10.865, de 2004, relativos à importação de bens e de serviços e vinculados a operações de exportação, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos da Contribuição para o PIS/Pasep, poderão ser objeto de compensação ou de ressarcimento ao final do trimestre. Dispositivos Legais: CF, art. 149, § 2º, I, incluído pela EC n.º 33, de 2001; Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, § 3º, e art. 5º, caput e §§ 1º e 2º; Lei n.º 10.865, de 2004, art. 15; Lei n.º 11.033, de 2004, art. 17; Lei n.º 11.116, de 2005, art. 16; e IN RFB n.º 1.717, de 2017, art. 45, II e § 1º.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS CRÉDITOS DA IMPORTAÇÃO. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. DIREITO A COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO.*

*Os créditos do art. 15 da Lei n.º 10.865, de 2004, relativos à importação de bens e de serviços e vinculados a operações de exportação, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos da Cofins, poderão ser objeto de compensação ou de ressarcimento ao final do trimestre. Dispositivos Legais: CF, art. 149, § 2º, I, incluído pela EC n.º 33, de 2001; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, § 3º, e art. 6º, caput e §§ 1º e 2º; Lei n.º 10.865, de 2004, art. 15; Lei n.º 11.033, de 2004, art. 17; Lei n.º 11.116, de 2005, art. 16; e IN RFB n.º 1.717, de 2017, art. 45, II e § 1º.*

Ante o exposto, entendo pela possibilidade do ressarcimento e compensação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação quando se refiram a custos, despesas e encargos vinculados a exportações.

### ***Da prova do direito creditório e crédito da autora constituída nos autos***

A Recorrente defende que ônus da prova seria da fiscalização, que deveria provar a irregularidade que levou ao indeferimento do direito creditório vindicado.

Como se pacificou a jurisprudência neste 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 de forma robusta ser detentor do crédito ou, em situações extremas, demonstrar indícios convergentes que levem ao entendimento de que as alegações são verossímeis. Sobre ônus da prova em compensação de créditos transcrevo entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de n.º 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, *in verbis*:

*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.*

*§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.*

*§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.*

*§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:*

*I - recair sobre direito indisponível da parte;*

*II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.*

*§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.*

Assim, nada a prover quanto a essa irresignação da Recorrente.

### ***Do direito à correção monetária***

Quanto à atualização monetária pela Taxa Selic do crédito reconhecido, merece provimento o pleito da recorrente, nos termos da Tese fixada pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp n.º 1.767.945/PR, em sede de Recurso Repetitivo, abaixo transcrita:

*O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007).*

Destaque-se que, em 22 de setembro de 2022, foi aprovada a Portaria CARF/ME n.º 8451/2022, que, considerando o julgamento do REsp n.º 1.767.945/PR e a Nota Técnica SEI n.º 42950/2022/ME, revogou a Súmula CARF n.º 125, que estabelecia que “*no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei n.º 10.833, de 2003*”.

Pelo exposto, deve ser dado provimento ao recurso neste tópico, para reconhecer o direito à correção monetária do crédito reconhecido pela Taxa Selic, a partir do primeiro dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias para análise do pedido administrativo pelo Fisco.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas de bens adquiridos para revenda (CFOP 1.403 e 2.403) e sobre os créditos nas operações de importação, bem como bem como para proceder a atualização dos créditos revertidos em sede de recurso voluntário pela taxa SELIC.

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego