Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

RESOLUÇÃO GERADA NO PGD-CARF PROCESSO 10925.909178/2011-19

Processo nº	10925.909178/2011-19
Recurso	Voluntário
Resolução nº	**3401-002.369 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	27 de julho de 2021
Assunto	PER/DCOMP
Recorrente	COOPERATIVA REGIONAL AGROPECUARIA DE CAMPOS NOVOS - COPERCAMPOS
Interessado	FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência, diligência, vencido o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (relator), que lhe deu provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araujo Branco – Relator

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (Vice-Presidente), e Ronaldo Souza Dias (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento, cumulado com Declaração de Compensação, relativo a crédito de COFINS no regime não-cumulativo do período 1º

trim/2008, decorrente de operações da interessada no mercado interno em razão de vendas efetuadas com alíquota zero, não incidência, isenção ou suspensão da contribuição.

O direito creditório foi parcialmente reconhecido por meio do Despacho Decisório no qual relata a autoridade competente da DRF:

> *Trata o presente processo de PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DA COFINS – MERCADO INTERNO (PER/DCOMP nº 40669.35411.120111.1.5.11-1005), cumulado com declarações de compensação, tendo como valor do pedido o montante de R$ 1.127.763,70. Esses créditos, apurados sob o regime da não cumulatividade com base nos dados do Dacon (Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais), são decorrentes das operações da Interessada no mercado interno em razão de vendas efetuadas com alíquota zero, não incidência, isenção ou suspensão das contribuições que remanesceram ao final do 1º trimestre de 2008, após as deduções do valor a recolher da contribuição, concernentes às demais operações.*
>
> *Com o objetivo de guarda e manuseio da documentação comprobatória do direito creditório, criamos o DOSSIÊ MEMORIAL nº 10010.019830/0913-35, que será referenciado nesse processo apenas como "dossiê". Além disso, também foi criado um anexo físico, nº 10925.722498/2013-10, a esse dossiê para a guarda e manuseio dos CD's, (com planilhas do contribuinte e planilhas elaboradas pela RFB durante a análise do pedido),bem como outros documentos em papel, utilizados para responder às intimações.*
>
> *O requerente foi intimado, conforme Intimação Saort nº 209/2013 (fls. 90-99 do dossiê), a apresentar informações e documentos comprobatórios que permitam o claro entendimento dos valores constantes em cada linha do Dacon (Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais) e do respectivo PER/DCOMP. A resposta à citada intimação se deu conforme documentação contida nas fls. 100-104 do "dossiê", e planilhas do CD da folha 18 do anexo físico do dossiê, que contém a descrição de cada item contemplado.*

Apresenta os fundamentos de sua decisão expondo, inicialmente, sob o título "Do Direito", as disposições aplicáveis:

> *O direito creditório postulado é o instituído pelos art. 17 da Lei nº 11.033, de 21/12/2004 (e alterações) e art. 16 da Lei nº 11.116 de 18 de maio de 2005 (e alterações), cuja apuração se dá na forma do art. 3º da mesma lei. Esse direito estava regulamentado à época pela Instrução Normativa SRF nº 360, de 24 de setembro de 2003, a qual foi revogada pelas INs RFB 460, 600, e 900, e 1.300 de 20/11/2012 – atualmente em vigor.*
>
> *Os créditos devem ser quantificados a rigor do disposto no artigo 3º da 10.833/2003, que assim dispõe ....:*

Documento nato-digital

Com base nesse art. 3º, percebe-se que, em relação à sistemática de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS e da Cofins, o método de apuração dos créditos eleito pelo legislador foi o método subtrativo indireto, mediante o qual a legislação estabelece quais custos, despesas ou encargos dão direito à apuração de crédito na aquisição. Esse crédito apurado é descontado do valor dos débitos das contribuições apurados sobre o faturamento mensal. Portanto, para fins de determinação da base de cálculo dos créditos passíveis de dedução, devem ser observadas as regras e definições contidas nessa Lei e em outras normas, como a Lei nº 10.865 / 2004 e a IN/SRF nº 404 / 2004.

Ainda sobre esse artigo, percebe-se também que foi determinada a alíquota padrão aplicável para a apuração dos créditos da empresa adquirente. Reforça-se o fato de que essa alíquota, a base de cálculo e o valor do crédito apurado pela empresa adquirente são independentes das alíquotas aplicadas, das bases de cálculo e das contribuições devidas pelas empresas fornecedoras em fases anteriores da cadeia produtiva.

2.1.1. Direito de Crédito das vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins

Com a publicação da Lei nº 11.033/2004, no seu art. 17, fruto da conversão em lei da Medida Provisória nº 206 de 2004 (DOU de 09 de agosto de 2004), foi permitida a manutenção de créditos pelo vendedor beneficiado com a alíquota zero, não incidência, isenção ou suspensão das contribuições. Ou seja, o texto dispõe que, mesmo havendo receita não tributada pelas contribuições, será mantido o direito à tomada de créditos pelo vendedor. Tal operação, em suma, resultará em saldo credor das Contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins.

Segue texto da Lei nº 11.033, de 21/12/2004:

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.

Posteriormente, com a Lei nº 11.116, de 18/05/2005, no seu art. 16, ocorreu um alargamento nas possibilidades de compensação e a possibilidade de ressarcimento através da utilização desse saldo credor, obtido com a tomada de créditos pelo vendedor beneficiado com a alíquota zero, não incidência, isenção ou suspensão das contribuições. Comprova-se o entendimento com o texto da citada Lei (grifos nossos):

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

Documento nato-digital

ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

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

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

2.1.2. Vedação ao aproveitamento de créditos pelas pessoas jurídicas dos incisos I a III, §1º, da Lei Nº 10.925/2004, relacionados às vendas com suspensão da incidência das Contribuições

Não obstante a possibilidade de manutenção de créditos prevista na Lei nº 11.033/2004, para as vendas com suspensão da incidência do PIS e da Cofins efetuadas por pessoas jurídicas relacionadas no texto legal citado, há regra especial. Vejamos:

LEI Nº 10.925, DE 23 DE JULHO DE 2004.

Art. 8º (...)

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura *de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005).*

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura*; e*

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

(…)

§ 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;

Documento nato-digital

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

O assunto (suspensão, vedações e crédito presumido relacionado à

venda de produtos agropecuários às agroindústrias) encontra-se regulado pela

IN SRF nº 660/2006:

(...)

Ou seja, de acordo com a legislação vigente, além da vedação à apuração de crédito presumido (tema abordado mais a frente neste Despacho), tais contribuintes (vendedoras de insumos agropecuários) também não podem se aproveitar dos créditos regulares da não cumulatividade, quando relacionados às receitas de vendas de insumos às agroindustriais do caput do artigo 8º, receitas essas efetuadas com suspensão da contribuição.

Esta é regra especial aplicada às pessoas jurídicas relacionadas no §1º, artigo 8º, da Lei Nº 10.925/04, não se lhes aplicando a regra prevista no artigo 17 da Lei 11.033/04, quando da venda de insumos agropecuários com suspensão da incidência das contribuições, PIS e Cofins. Este último dispositivo não revoga às vedações ao crédito presumido e ao aproveitamento de créditos em questão. Tanto o é que a IN SRF nº 660, que regulamenta os artigos 8º e 9º da Lei nº 10.925/04 é do ano de 2006, trata destas vedações, reforçando que os artigos continuam inteiramente em vigor. Em suma, a regra do § 4º, II, do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, que veda o desconto de créditos relativos às vendas com suspensão de insumos dos produtos agroindustriais, é norma mais específica, aplicável à suspensão na venda para a agroindústria, e deve sobre aquela da Lei Nº 11.033/04 prevalecer.

2.1.3. Créditos relativos a bens e serviços, utilizados como insumos

Sobre o aproveitamento de créditos relativos a bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, de que trata o inciso II, art. 3º da Lei nº 10.833/2003, com redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.865/2004, é de salutar importância a transcrição dos arts. 8º e 9º da IN/SRF nº 404, de 12 de março de 2004 (grifos nossos):

(....)

Percebe-se que, acerca dos bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e/ou na prestação de serviços, a legislação somente enquadrou como insumos as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem de

apresentação e quaisquer outros bens que sofram alterações, e/ou serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, ***aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto****. Ou seja, para a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão somente aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na fabricação ou produção e prestação de serviços.*

2.1.4. Créditos relativos a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda

Assim dispõe a Lei nº 10.833/2003:

Logo, podem ser descontados créditos do PIS e da Cofins, relativo às despesas com:

I. armazenagem de mercadoria;

II. frete na operação de venda, desde que:

A. seja relativo aos produtos revendidos ou produzidos, e

B. o ônus seja suportado pela vendedora dos bens.

2.1.5. Créditos sobre bens e direitos do ativo imobilizado – data de aquisição

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. ....

(....)

Assim, depreende-se do texto legal citado que, a partir de 31/07/2004, permite-se apurar créditos de depreciação do Ativo Imobilizado somente se este tiver sido adquirido após 1º de maio de 2004.

2.1.6. Créditos relativos ao PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação

A Lei nº 10.865/2004, no seu art. 15, também permite a apuração de créditos em relação ao PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação. Este artigo dispõe (com grifos nossos):

Documento nato-digital

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

I - bens adquiridos para revenda;

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

§ 2º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.

§ 3º O crédito de que trata o caput deste artigo será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º desta Lei, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

§ 4º Na hipótese do inciso V do caput deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação das alíquotas referidas no § 3º deste artigo sobre o valor da depreciação ou amortização contabilizada a cada mês.

§ 5º Para os efeitos deste artigo, aplicam-se, no que couber, as disposições dos §§ 7º e 9º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 6º O disposto no inciso II do caput deste artigo alcança os direitos autorais pagos pela indústria fonográfica desde que esses direitos

Documento nato-digital

tenham se sujeitado ao pagamento das contribuições de que trata esta Lei.

§ 7º Opcionalmente, o contribuinte poderá descontar o crédito de que trata o § 4º deste artigo, relativo à importação de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no § 3º deste artigo sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal.

(...)

Os créditos de PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação (art. 15 da Lei nº 10.865/2004) podem ser utilizados para:

I. dedução do valor da própria contribuição a recolher, quando a vinculado a qualquer tipo de receita;

II. compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, ou pedido de ressarcimento em dinheiro (restituição), se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados às operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não-incidência, ou seja, mercado interno não tributado (art. 16 da Lei nº 11.116/2005);

Vê-se aqui uma diferença importante para os créditos regulares (artigo 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002) vinculados às receitas de exportação. Para estes últimos, há previsão legal (art. 5º da Lei 10.637/2002 e art. 6º da Lei 10.833/2002) facultando a compensação e o ressarcimento. Já para os créditos do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, não há tal alternativa.

2.1.7. Do crédito presumido de atividades agroindustriais

A Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, criou algumas hipóteses de créditos de PIS/Pasep e Cofins para aquisições que, a princípio, não gerariam tal direito, e intitulou crédito presumido. Rezam os artigos 8º e 9º da referida Lei, in verbis*:*

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)

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura *de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura*; e*

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

II - 50% (cinqüenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

Documento nato-digital

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1º O disposto neste artigo: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)"

Portanto, de acordo com o disposto nos excertos legais supracitados, é facultada às pessoas jurídicas que se enquadram no caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 a dedução de crédito presumido sobre as aquisições efetuadas de pessoas físicas, de cooperados pessoas físicas, de cerealistas que se enquadrem no § 1º, I do art. 8º, de pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura*, de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e de cooperativa de produção agropecuária.*

Como esses fornecedores não sofrem incidência de PIS/Pasep e Cofins, os adquirentes não poderiam, a princípio, gerar crédito relativo a essas aquisições. O que a Lei permite, atualmente, é a dedução de crédito presumido de 60%, de 50% ou de 35% das alíquotas de PIS/Pasep e de Cofins, a depender da classificação do produto na NCM, de acordo com o § 3º do art. 8º.

Ademais, ressalte-se que, para gerar direito ao crédito presumido, a aquisição deve também se enquadrar no conceito de insumo e deve ser classificada como um bem (serviços não estão incluídos). O caput do art.

8º reza que o crédito presumido deve ser calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. O conceito de insumo, para os efeitos dessas Leis, já foi explicitado no item 2.1.3 deste Despacho Decisório.

Outro ponto, relacionado ao crédito presumido de atividades agroindustriais, que merece destaque é a utilização desse crédito, a partir de 1º de agosto de 2004, exclusivamente na dedução da contribuição a recolher. Ou seja, não se pode utilizar esse crédito na compensação com outros tributos ou em pedido de ressarcimento. Esse é o entendimento que se deve ter do §3º do art. 8º da Instrução Normativa da RFB nº 660, de 17 de julho de 2006, in verbis*:*

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

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

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

II - não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento."

Além disso, o art. 11 da mesma IN RFB nº 660, reza que a regra do art. 8º entra em vigor a partir de 1º de agosto de 2004.

Por fim, mas não menos importante, ***o § 4º, do art. 8º, da Lei 10.925/04 veda às pessoas jurídicas que exerçam atividades de cerealista, atividades com leite in natura e atividades agropecuárias, além das cooperativas de produção agropecuária, o aproveitamento do crédito presumido aqui tratado****. Tal vedação não é absoluta, e alcança estas pessoas jurídicas quando vendedoras dos bens que darão direito a crédito presumido às adquirentes (vendas com suspensão da incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins – artigo 9º).*

Art. 8º (...)

§ 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.

2.1.8. Do controle sobre as operações e ônus da prova nos processos administrativos de restituição, ressarcimento e compensação

No caso da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, a apuração dessas contribuições deve estar refletida no Dacon (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais), o qual foi instituído pela Instrução Normativa SRF nº 387, de 20 de janeiro de 2004. Além de instituir essa obrigação acessória, a Instrução Normativa também determinou que o contribuinte (sujeito passivo) mantivesse ***controle sobre todas as operações que ampararam a apuração das contribuições****. Segue texto legal (com grifos nossos):*

Art. 1º Instituir o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon).

(...)

Art. 3º ***O sujeito passivo deverá manter controle de todas operações que influenciem a apuração do valor devido das contribuições referidas no art. 2º e dos respectivos créditos a serem descontados, deduzidos, compensados ou ressarcidos****, na forma dos arts. 2º, 3º, 5º, 5º-A, 7º e 11 da Lei nº 10.637, de 2002, dos arts. 2º, 3º, 4º, 6º, 9º e 12 da Lei nº 10.833, de 2003, especialmente quanto:*

I - às receitas sujeitas à apuração da contribuição em conformidade com o art 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e com o art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003;

II - às aquisições e aos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas domiciliadas no País;

III - aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no inciso I;

IV - aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação e de vendas a empresas comerciais exportadoras com fim especifico de exportação, que estariam sujeitas à apuração das contribuições em conformidade com o art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e com o art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, caso as vendas fossem destinadas ao mercado interno; e

V - ao estoque de abertura, nas hipóteses previstas no art. 11 da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 12 da Lei nº 10.833, de 2003.

Parágrafo único. O controle a que se refere o caput deverá abranger as informações necessárias para a segregação de receitas referida no § 8º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, observado o disposto no art. 100 da Instrução Normativa nº 247, de 21 de novembro de 2002.

Percebe-se também, com base no caput do art. 3º, que o contribuinte deve manter controle sobre as operações (nas formas de documentos,

Documento nato-digital

cálculos e esclarecimentos) que amparam os créditos a serem descontados, deduzidos, compensados ou ressarcidos.

Reforçando esse entendimento, a Instrução Normativa nº 1.300 / 2012, além de disciplinar os processos de restituição, ressarcimento e compensação, vinculou o reconhecimento do direito creditório à comprovação pela empresa interessada dos créditos requeridos. ...:

...

Assim, depreende-se dos excertos acima que, em qualquer dos tipos de pedido ou declaração, a responsabilidade pela demonstração do direito creditório compete ao sujeito passivo ou pessoa autorizada requerente, portanto o ônus da prova recai sobre a pessoa interessada. Entenda-se por ônus da prova a apresentação de memórias de cálculo, documentos e esclarecimentos necessários à comprovação da existência e natureza do direito creditório pleiteado.

Além disso, cabe ressaltar que a comprovação da interessada deve estar baseada em documentos, cálculos e esclarecimentos verídicos e precisos, objetivando explicitar e explicar claramente os valores apresentados em demonstrativos (como o Dacon), pedidos e declarações. Não ocorre essa comprovação quando há simplesmente a exibição de listagens desacompanhadas dos respectivos esclarecimentos e documentos, ou o fornecimento de dados e informações genéricos.

Assim, nos processos de direito creditório relativos à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, a existência e a natureza do crédito requerido pela empresa devem ser mantidas sob controle, estar demonstradas no Dacon e ser comprovadas pela empresa interessada.

No item 2.2 de seu Despacho Decisório, descreve a autoridade da DRF a auditoria realizada:

Para confirmação dos valores declarados como origem dos créditos a descontar em relação à aquisição de mercadorias, matérias-primas, insumos, custos e despesas que geram direitos a crédito, e aos encargos que geram direitos a crédito, foram efetuadas auditorias das memórias de cálculo e efetuadas conferências físicas por amostragem de notas fiscais de entrada, de acordo com técnicas de auditoria e critérios definidos pelo Auditor-Fiscal, onde foram levados em conta o valor das notas fiscais, os fornecedores, a descrição do produto constante na nota, a respectiva classificação CFOP e a sua relação com o processo produtivo. Também foram efetuadas consultas aos sistemas informatizados desta Secretaria, elaboradas planilhas para se verificar o correto enquadramento dos Códigos Fiscais de Operação (CFOP's) nas respectivas linhas do Dacon e realizadas conferências por amostragem dos totais declarados nos livros do contribuinte, com o objetivo de detectar possíveis erros e/ou omissões.

Documento nato-digital

Planilhas auxiliares foram utilizadas para reproduzir os valores do Dacon, para confirmar os percentuais de rateio, para calcular as novas bases de cálculo em função das glosas, para calcular os valores que foram deferidos e para comparar os valores originários declarados no Dacon com os novos valores (deferidos).

E, como resultado da auditoria, descreve as ***inconsistências e/ou ajustes necessários identificados***:

Analisando o crédito requerido e as compensações declaradas sob o teor das prescrições legais atinentes a seu objeto, identificaram-se inconsistências e/ou ajustes necessários, a seguir relacionados, embasados e explicados, que alteraram o valor a ser restituído e/ou compensado.

2.3.1. Vendas com suspensão de incidência das Contribuições

Conforme explicado no item 2.1.2, é vedado o aproveitamento de créditos relativos às receitas de vendas com suspensão do PIS e Cofins. Assim, os percentuais de rateio nas 3 linhas do Dacon ('mercado interno tributado', 'mercado interno não tributado' e 'exportação') devem ser recalculados, considerando o percentual de vendas com suspensão.

O recálculo dos índices de rateio foi realizado levando-se em conta os dados trazidos pela Interessada. Com base nos valores totais de receitas informados pela autora (Planilha 'Item 17 – Apuração PIS e Cofins'), os percentuais de rateio foram recalculados, levando em conta o montante de vendas com suspensão da incidência do PIS e da Cofins que, de acordo com os artigos 8º e 9º da Lei nº 10.925/04, não geram direito a crédito. Planilha contendo os índices de rateio se encontra gravada em mídia digital (CD) com uma cópia juntada ao anexo físico do dossiê.

A utilização 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).

Os índices de rateio utilizados no recálculo do Dacon foram os seguintes:

PROPORÇÃO UTILIZADA NO RATEIO DOS CRÉDITOS	*Janeiro*	*Fevereiro*	*Março*
Proporção das Vendas para Exportação	0,4291%	0,0000%	7,0688%
Proporção Venda Mercado Interno Tributada	10,4761%	8,1460%	5,6723%
Proporção Venda Mercado Interno Não Tributada (exceto suspensão)	35,6474%	26,5057%	16,2752%
Proporção Venda Mercado Interno Não Tributada (Suspensão) – vedação aproveitamento de créditos	**53,4474%**	**65,3483%**	**70,9837%**

Documento nato-digital

2.3.2. Aquisição de bens para revenda

O inciso I do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 autoriza o creditamento sobre bens adquiridos para revenda, adquiridos no mês. Segue o texto legal, in verbis:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (...)

Entretanto, na relação de notas fiscais de aquisição de bens para revenda, a requerente 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.

LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003.

Art. 1º (...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

(...)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária; (...)

Art. 3º (...)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)(Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Vide Lei nº 11.727, de 2008).

Assim, glosamos essas notas fiscais da memória de cálculo apresentadas pelo contribuinte. A planilha contendo os itens da Linha 01 glosados se encontra gravada em mídia digital (CD) com uma cópia juntada ao anexo físico do dossiê.

Concluindo, o total subtraído do valor da ***Linha 01*** *(Bens para revenda), das Fichas 06A (PIS/Pasep) e 16A (Cofins) do Dacon, por esses critérios foi, no trimestre, de* ***R$ 43.758,45*** *....*

2.3.3. Aquisições de bens e serviços não enquadrados como insumos

O inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 autoriza o creditamento sobre bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, adquiridos no mês. Segue o texto legal, in verbis*:*

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (...)"

Inicialmente, percebemos que foram incluídas em memória de cálculo da linha 2, notas fiscais de bens adquiridos para revenda. Como visto, apenas é possível classificar nessa linha do Dacon a aquisição de bens e serviços utilizados como insumos, e não adquiridos para revenda. Isso se verificou tanto pelo código CFOP da operação (1.102 e 2.102), assim como pela própria classificação do nome da operação dada pela requerente em memória de cálculo ("Compra para comercialização"). Assim, esses itens foram glosados da memória de cálculo apresentada pelo contribuinte.

Constatamos, ainda, 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"). Ora, na linha 02 do Dacon somente é permitido o lançamento de compra de bens utilizados como insumos. Se o bem for para uso próprio (por exemplo, material de almoxarifado) não há que se falar em sua utilização na produção ou fabricação do produto, pois não preenchem os requisitos legais já expostos.

A planilha contendo os itens da Linha 02 glosados se encontra gravada em mídia digital (CD) com uma cópia juntada ao anexo físico do dossiê.

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

Documento nato-digital

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.

A planilha contendo os itens da Linha 03 glosados se encontra gravada em mídia digital (CD) com uma cópia anexada ao anexo físico do dossiê.

Os valores resultantes, já com as glosas, devem ser distribuídos nas colunas do Dacon, com base nos índices de rateio recalculados, ou seja, com o desconto relativo às vendas com suspensão.

Concluindo, o total subtraído do valor das ***Linhas 02*** *(Bens utilizados como insumos) e* ***03*** *(Serviços utilizados como insumos) das Fichas 06A (PIS/Pasep) e 16A (Cofins) do Dacon, por esses critérios foi, no trimestre, de* ***R$ 4.703.725,28.***

... ***2.3.4. Despesas com energia elétrica***

Mesmo sem haver correções a serem efetuadas na planilha referente à energia elétrica, os valores declarados originalmente no Dacon devem ser redistribuídos, com base nos índices de rateio recalculados, ou seja, com o desconto relativo às vendas com suspensão.

O total subtraído do valor da ***Linha 04*** *(despesas com energia elétrica) das Fichas 06 A (PIS/Pasep) e 16A (Cofins) do Dacon, por esse critério foi, no trimestre, de* ***R$ 175.528,28*** *.*

... ***2.3.5. Despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica***

O inciso IV do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, que autoriza o creditamento sobre aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica, assim dispõe, in verbis*:*

...

No item 6 da Intimação Fiscal SAORT nº 209/2013, o contribuinte foi requisitado a apresentar em planilha digital, memória de cálculo dos dados informados no Dacon relativos ao trimestre, mês por mês, Linha 05 - Fichas 06A e 16A (Despesas de Aluguéis de Prédios Locados). O

demonstrativo a ser apresentado deveria conter, dentre outros, os seguintes campos: locador (razão social e CNPJ), CNPJ do locatário, data de início do contrato de aluguel, número do contrato (se houvesse), prazo do contrato ou data final, endereço completo do imóvel, tipo do imóvel alugado, nome do imóvel (se houvesse) e valor do aluguel considerado no mês e data de pagamento.

Não foi apresentada a memória de cálculo solicitada. Como justificativa de tal ausência, na resposta à Intimação, a Cooperativa informa que apropriou indevidamente aluguéis pagos a pessoas físicas. Solicita que os valores compensados indevidamente sejam compensados com valores "compensados" a menor referente à energia elétrica (valores declarados no Dacon seriam menores que os realmente passível de crédito).

Tal 'compensação', no entanto, não é possível. Os valores apropriados indevidamente devem ser glosados do Dacon. Além disso, repisa-se que este demonstrativo é o documento no qual se apura o direito creditório da Interessada e seu preenchimento é de inteira responsabilidade desta última.

Dessa forma, efetuamos a glosa total dos itens de aluguéis de imóveis que haviam sido declarados em Dacon.

Sobre a forma de declaração destes créditos no Dacon, a contribuinte informou a totalidade da base de cálculo nas colunas mercado interno tributado e não tributado. No entanto, como tais créditos são relativos a despesas e não há contabilidade de custos, o valor dos bens deveria ser dividido entre as 3 colunas do Dacon, seguindo os índices de rateio. Tal divisão é inócua na presente análise, já que houve glosa total dos valores da linha.

Concluindo, o total subtraído do valor das ***Linhas 05*** *(Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica) das Fichas 06A (PIS/Pasep) e 16A (Cofins) do Dacon, por esses critérios foi, no trimestre, de* ***R$ 19.375,46 .*** *...*

2.3.6. Despesas com fretes sobre vendas

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 CTRC são referentes às mercadorias de notas fiscais de numeração entre 20487 e 20510. Conforme cópias destes CTRCs e destas notas fiscais, verificou-

Documento nato-digital

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 àCopercampos.

Ora, resta claro que tais notas são de aquisição de mercadorias pela cooperativa, e não de venda de bens. Situação similar ocorre com os CTRCs 14636 e 14892 (NFs 22588 e 35922, emitidas pela 'Campagro Insumos Agrícolas LTDA') e com o CTRC 15829 (NF 72078, emitida pela 'Solofiler Ind e Com de Calcários Finos LTDA').

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 nesta linha. 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.

Os valores resultantes, já com as glosas, devem ser distribuídos nas colunas do Dacon, com base nos índices de rateio recalculados, ou seja, com o desconto relativo às vendas com suspensão.

Concluindo, o total subtraído do valor da Linha 0 7 (despesas com armazenamento de mercadorias e frete sobre vendas) das Fichas 06ª (PIS/Pasep) e 16A (Cofins) do Dacon, por esses critérios foi, no trimestre, de ***R$ 714.381,54 .***

...

2.3.7. Encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado

A previsão legal que autoriza o desconto de créditos relativos a bens do ativo imobilizado se encontra no artigo 3º da Lei nº 10.833/2003. Segue a redação do ***artigo****, in verbis:*

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

(...)

VI - ***máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado****, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou* ***para utilização na produção de bens destinados à venda*** *ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

VII - ***edificações e benfeitorias em imóveis próprios*** *ou de terceiros, utilizados nas* ***atividades da empresa****;*

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a ***aplicação da alíquota***

prevista *no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)*

(...)

III - dos ***encargos de depreciação e amortização*** *dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;*

(...)

§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

Art. 15. ***Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP*** *não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

Examinando o texto acima, verifica-se que a lei admite o desconto de créditos com base nos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado. O crédito pode ser utilizado em duas hipóteses distintas: a) ***máquinas, equipamentos e outros bens*** *utilizados* ***na produção*** *de bens destinados à venda; ou b) edificações e benfeitorias em imóveis próprios utilizados nas atividades da empresa. No primeiro caso, o ativo deve ser empregado na produção. Já no segundo caso, a Lei permite que a edificação ou benfeitoria seja apenas utilizada nas atividades da empresa, ou seja, não há necessidade de utilização na produção.*

O § 14, do art. 3º, ainda prevê, opcionalmente, uma outra forma de apuração de créditos em relação aos bens de ativo imobilizado, pela qual o cálculo dos créditos de ***máquinas e equipamentos*** *se daria mediante a aplicação das alíquotas sobre o valor correspondente a 1/48 do valor de aquisição do bem. Nesse caso, tais créditos devem ser demonstrados na linha 10 do Dacon.*

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 (fonte: site da Copercampos na internet, http://www.copercampos.com.br/?conteudo=24).

Além disso, na memória de cálculo apresentada pela contribuinte (depreciação com base no valor de depreciação), consta uma benfeitoria que não é utilizada nas atividades da empresa. Trata-se de um serviço de pavimentação asfáltica no pátio da AACC (Associação Atlética da Copercampos), que é um espaço utilizado para o lazer dos empregados e cooperados.

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. Nota-se claramente que o evento que a legislação utilizou para determinar o início da apuração de crédito relativa à depreciação de bens do ativo imobilizado é a aquisição do bem, e não a sua imobilização. Esse ponto é fundamental para analisarmos se as edificações e benfeitorias, que começaram a ser construídas antes de 01/05/2004, mas foram finalizadas após essa data, poderiam ou não gerar créditos relativos à sua depreciação, uma vez que a imobilização do bem se deu após tal data. Tomemos, por exemplo, um edifício que começou a ser construído em 01/01/2004 e terminou em 01/06/2004, sendo então imobilizado. Pela legislação, as compras de concreto, tijolo, areia, material de acabamento, e qualquer outro material utilizado na obra, realizadas antes de 01/05/2004 não poderiam ser utilizadas para gerar créditos relativos à depreciação do bem. Já as compras de materiais realizadas a partir de 01/05/2004 gerariam créditos relativos à depreciação do bem, levando-se em consideração a proporção de aquisições antes e depois de tal data, e o valor total do bem.*

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

Documento nato-digital

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.*

A planilha contendo os itens das Linhas 09 e 10 glosados se encontra gravada em mídia digital (CD) com uma cópia juntada ao anexo físico do dossiê.

Os valores resultantes, já com as glosas, devem ser distribuídos nas colunas do Dacon, com base nos índices de rateio recalculados, ou seja, com o desconto relativo às vendas com suspensão.

Concluindo, o total subtraído, por esses critérios, do valor das ***Linhas 09 e 10*** *das Fichas 06A (PIS/Pasep) e 16A (Cofins) do Dacon, que se referem ao cálculo sobre os bens do ativo imobilizado, foi, no trimestre, de* ***R$ 1.373.871,34. ...***

2.3.8. Crédito presumido de atividades agroindustriais

Como já exposto no item 2.1.7 deste Despacho, o §4º, do art. 8º, da Lei 10.925/04 veda às pessoas jurídicas que exerçam atividades de cerealista, atividades com leite in natura e atividades agropecuárias, além das cooperativas de produção agropecuária, o aproveitamento do crédito presumido aqui tratado.

Ocorre que, com relação às aquisições que teoricamente gerariam direito ao crédito presumido, a requerente se enquadra perfeitamente no citado § 4º, seja por ser uma cooperativa de produção agropecuária, ou ainda por ser uma cerealista que exerce cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura citados no inciso I, do §1º, do art. 8º, da Lei 10.925/04.

Em nossa análise, pudemos verificar que o contribuinte exerce basicamente três tipos de atividades: criação de suínos; fábrica de rações e de fertilizantes; e beneficiamento de sementes e cereais, sendo que apenas essa última poderia gerar algum tipo de crédito presumido. Na criação de suínos, o produto final (suíno vivo) não está incluído no rol exaustivo do caput do art. 8º da Lei 10.925/04, e assim não pode

gerar crédito presumido. Já na atividade de fábrica de rações, que segundo a própria contribuinte se refere a menos de 1% do seu faturamento total, não há suspensão do PIS e da Cofins na maioria das aquisições de insumos e assim acontece o creditamento por meio de outra linha do Dacon, e não da linha do crédito presumido. Por fim, na atividade de beneficiamento de sementes e cereais, como vimos, a requerente se enquadra no § 4º, do art. 8º, da Lei 10.925/04.

Além disso, verificamos que a legislação prevê que as pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas em certos capítulos 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.

Temos, então, dois pontos importantes. Primeiro, as compras que geram crédito presumido devem servir para produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, ou seja, não gera crédito presumido a compra de mercadorias para revenda. Segundo, o crédito presumido é calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º , ou seja, novamente corrobora a ideia de que as compras de bens que geram crédito presumido devem servir de insumo na produção de mercadorias.

No caso concreto, a requerente 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.

Os valores resultantes, já com as glosas, devem ser distribuídos nas colunas do Dacon, com base nos índices de rateio recalculados, ou seja, com o desconto relativo às vendas com suspensão.

*Concluindo, o valor total subtraído, por esses critérios, da **Linha 26** (Crédito Presumido de Atividades Agroindustriais) da Ficha 16A (Cofins) do Dacon, foi, no trimestre, de **R$ 575.155,66 .***

...

Como visto no item 2.1.7 deste Despacho, a partir de 1º de agosto de 2004 o crédito presumido de atividades agroindustriais não pode ser objeto de compensação com outros tributos e nem de pedido de ressarcimento, sendo apenas permitida sua utilização para abater a contribuição devida. Dessa maneira, ***o crédito presumido de atividades agroindustriais restante pode ser utilizado apenas para abater a contribuição do próprio mês os dos meses subsequentes.***

Reforçando tal entendimento, no próprio Dacon, apesar de haver 3 colunas para preenchimento do montante de crédito presumido, não há diferenciação nas Fichas 14 e 24 (Utilização de créditos PIS e Cofins). É uma clara demonstração de que o crédito presumido (independentemente do tipo de receita a que é relativo) pode ser utilizado apenas com uma finalidade, no caso, o desconto das Contribuições devidas, sem ser passível de ressarcimento.

2.3.9. Créditos de importação

No item 13 da Intimação Fiscal SAORT nº 209/2013, o contribuinte foi requisitado a "apresentar, em planilha digital, se for o caso, relação de Notas Fiscais relativas aos bens importados utilizados como insumos (Linha 02 - Fichas 06B e 16B do Dacon) utilizadas no cálculo dos créditos do PIS/Cofins não cumulativas no trimestre, contendo, no mínimo, as seguintes informações: nome do fornecedor; CNPJ do fornecedor, se for o caso; CNPJ estabelecimento de entrada; Número da Declaração de Importação (DI); Número da nota fiscal de entrada (NFE); data da emissão da NFE; data da entrada; CFOP; descrição / nome comercial da mercadoria ou serviço; código TIPI/NCM; valor da importação (detalhado) em moeda nacional; base de cálculo crédito do PIS e crédito do PIS; base de cálculo da Cofins e crédito da Cofins; totalizador por CFOP dentro de cada mês; e totalizador ao final de cada mês."

Ocorre que, em sua resposta à citada Intimação, nos termos do relatório, apesar de ter atendido outros itens de forma satisfatória, o interessado não apresentou a planilha requerida no item 13. Apresentou, em CD, cópias de DI, de notas fiscais e de comprovantes de recolhimento relacionados às importações.

Dos documentos apresentados, apenas as notas fiscais 73016, 73017 e 73797 se referem a importações do período em análise. Em cada nota, há indicação de a qual DI esta se refere. As cópias destas DIs não foram apresentadas. Não obstante, as DIs foram localizadas em nossos sistemas.

Os valores das notas fiscais conferem com os comprovantes de recolhimento. Os valores das bases de cálculo dos PIS e da Cofins declarados nas DIs conferem com os valores declarados no Dacon. Sobre a forma de declaração destes créditos no Dacon, a contribuinte

informou a totalidade da base de cálculo na coluna 'mercado interno não tributado'. No entanto, como tais créditos são relativos a insumos e não há contabilidade de custos, o valor dos bens deve ser dividido entre as 3 colunas do Dacon, seguindo os índices de rateio.

Concluindo, o valor total subtraído, por esses critérios, da ***Linha 02*** *(Bens utilizados como insumo) das Ficha 06B e 16B do Dacon, foi, no trimestre, de* ***R$ 651.021,28*** *.*

...

Como visto no item 2.1.6 deste Despacho, o crédito de importação vinculado à receita de exportação não pode ser objeto de compensação com outros tributos e nem de pedido de ressarcimento, sendo apenas permitida sua utilização para abater a contribuição devida. Dessa maneira, o crédito de importação vinculado às receitas de exportação restante pode ser utilizado apenas para abater a contribuição do próprio mês os dos meses subsequentes.

2.3.10. Ajuste do saldo de crédito dos meses anteriores

Para fins de apuração do real saldo final de crédito, foi necessário ajustar o saldo de crédito trazido de meses anteriores, de forma que as glosas e as restituições anteriores sejam consideradas. Como não houve crédito restante do 4º trimestre de 2007 após as restituições/compensações de PER/DCOMPs anteriores, o saldo de crédito dos meses anteriores foi zerado. A planilha contendo os ajustes de créditos de meses anteriores se encontra gravada em mídia digital (CD) com uma cópia juntada ao anexo físico do dossiê.

2.3.11. RESUMO – GLOSAS

Em síntese, para a Cofins, foram glosados os valores incluídos indevidamente nas linhas do Dacon como despesas no 1º trimestre de 2008 , sendo:

• ***R$ 7.681.661,63*** *como base de cálculo dos créditos a descontar de Cofins não cumulativa (multiplicando por 7,6% = R$ 583.806,28); e*

• ***R$ 575.155,66*** *como crédito de Cofins já calculado. ...*

2.3.12. Apuração de créditos, APÓS glosas

Para demonstrar e comparar as glosas efetuadas, segue anexa a este Despacho a planilha auxiliar "Valores Declarados no Dacon X Valores Deferidos".

2.4. DO RESUMO DO CRÉDITO

Documento nato-digital

Antes desta auditoria fiscal, o contribuinte havia apurado, no trimestre, um crédito total (mercado interno e externo), conforme Dacon, no valor de R$ 1.613.555,97, e descontou o valor referente à Cofins a pagar (contribuição devida) no montante de R$ 383.571,21.

Não havia trazido nenhum saldo de crédito relativo a meses anteriores (no tocante ao mercado interno).

Segregou o crédito entre mercado interno e externo (salvo algumas linhas e/ou meses),resultando no seguinte:

R$ 1.591.037,90 vinculado ao mercado interno; e

R$ 22.518,07 vinculado ao mercado externo.

Pleiteou (Pedido de Ressarcimento Eletrônico – PER), neste trimestre, o valor de R$ 1.127.763,70, que segundo, a Interessada, são vinculados ao às receitas do 'mercado interno não tributado'.

Em virtude das glosas, o montante do crédito total apurado pelo contribuinte teve uma redução de R$ 1.158.961,94, resultando num montante de R$ 454.594,03 no trimestre. Tal crédito divide-se assim:

R$ 436.179,31 vinculados ao mercado interno; e

R$ 18.414,72 vinculados ao mercado externo.

Efetuou-se, então, a divisão do crédito em 'Mercado Interno Tributado' (nada é ressarcível) e 'Mercado Interno Não Tributável' (Créditos regulares e de importação são ressarcíveis). Para tanto, foram considerados os índices de rateio recalculados em função das vendas com suspensão (exceto linhas referentes à bens para revenda e devolução de vendas tributadas, relacionados exclusivamente na coluna 'mercado interno tributado' do Dacon). Deduziu-se da contribuição devida em cada mês o crédito não ressarcível e o crédito ressarcível, nesta ordem.

O crédito ressarcível de exportação (créditos regulares) não foi utilizado pois há PER dos créditos vinculados à exportação já analisado no relativo a este trimestre.

Com isso, chegou-se a um crédito ressarcível vinculado ao mercado interno no valor total de R$ 55.553,01. O valor da glosa do crédito ressarcível foi de R$ 1.072.210,69, correspondendo à diferença entre o valor do crédito pleiteado no PER e o valor deferido. A planilha contendo os cálculos do rateio (crédito ressarcível e não ressarcível) e do desconto da contribuição segue anexa a este Despacho. Também encontra-se gravada em mídia digital (CD) com uma cópia juntada ao anexo físico do dossiê.

Documento nato-digital

> ***3. CONCLUSÃO***
>
> *Diante de todo o exposto neste Despacho, decido:*
>
> *RECONHECER PARCIALMENTE o direito creditório postulado, para considerar o valor de R$ 55.553,01 (cinquenta e cinco mil, quinhentos e cinquenta e três reais e um centavo) como saldo dos créditos da contribuição para a Cofins, a título de mercado interno, remanescentes ao final do 1º trimestre de 2008, passível de ressarcimento/compensação sem a incidência de juros moratórios, nos termos do art. 83, §5º, I, da IN RFB nº. 1.300/2012;*
>
> *HOMOLOGAR, até o limite de crédito ora reconhecido, as compensações efetuadas.*

Dada ciência do Despacho Decisório em 22/01/2014 (fls. 51/52), foi apresentada em 20/02/2014 Manifestação de Inconformidade de fls. 53/88, acompanhada dos documentos de fls. 89/133, com as razões a seguir sintetizadas.

De início a interessada reporta-se aos fatos e à decisão proferida. Expõe que *na consecução de seus objetivos a Impugnante industrializa e comercializa a produção de seus associados e também fornece bens de consumo.*

Sob o título "*Glosa dos créditos vinculados a vendas com suspensão – ilegalidade*", questiona o entendimento fiscal de *vedação ao aproveitamento de créditos pelas pessoas jurídicas dos incisos I a III, §1º, da Lei nº 10.925/2004, relacionados às vendas com suspensão da incidência das Contribuições* (itens 2.1.2 e 2.3.1 do Despacho Decisório), alegando que:

- As Leis nº 10.925 e nº 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;

- ambas as normas regulam o direito ao crédito do PIS e da COFINS, enquanto a primeira norma publicada impedia o direito ao crédito (Lei nº 10.925/04), a segunda norma (Lei nº 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;

- 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 nº 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.

No item 3.2, alega ausência de constituição de prova e de fundamento legal para as glosas, expondo que:

Documento nato-digital

- 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.*

No item 3.2.1. 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.

CFOP	Código	Descrição Produto	NCM
1403	28930	SORVETEKIBONOUROBRANCO2L	2105.00.10
1403	3108	POLIDORBRASSO200ML	3405.90.00
1403	3421	CERAPOLIFLORPASTAVERMELHA400G	3405.90.00
2403	1646	CIMENTOVOTORANTINEITAU50KG	2523.29.10
2403	3437	CERAGIOCAPASTAAMARELA375G	3405.90.00
1403	1550	CAIXAD'AGUAFIBRA1000LTS	3925.10.00
2403	2608	BARDAHLLPDANTIFERRUGEM300ML	3824.90.41

No item 3.2.2 questiona a Glosa de Bens Utilizados como Insumos (CFOP 1.102 e 2.102), alegando que:

- todos os itens são insumos de produção utilizados nas diversas atividades produtivas da Impugnante, referindo-se a maioria da glosa a insumos utilizados na fabricação de ração e exemplificando com a seguinte relação:

Cd_Produto	Descrição Produto	Aplicação
9581	SACARIA DE POLIPROPILENO P/SEMENTES	Embalagens para sementes
38193	ACUCAR KG	Fabricação de Ração
21921	CALCAREOCALCITICO PARA RACAOKG	Fabricação de Ração
9210	FARELO DE SOJA KG	Fabricação de Ração

- esporadicamente, podem ocorrer vendas desses produtos, porém, as operações de compra foram classificadas pela Impugnante como insumos de produção, pois foi essa a aplicação dos produtos nas operações em comento, independentemente do CFOP utilizado para o ICMS;

- o fato dos valores estarem alocados na linha de bens para revenda ou de bens utilizados como insumos de produção não influencia no direito creditório da Impugnante;

Documento nato-digital

- a apropriação da Impugnante na linha 2 está correta, pois o fez de acordo com a aplicação dos bens adquiridos e em conformidade com as leis que regem o direito creditório e *não há qualquer fundamento legal que ampare a glosa*.

No item 3.2.3 questiona a glosa de bens utilizados como insumos de produção (uso e consumo CFOP 1.556 e 2.556), alegando que:

- 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*.

- a 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;*

- *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.*

No item 3.2.4 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"*:

No item 3.2.5 sob o título *Glosa de Operações de 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.

No item 3.2.6 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.

Documento nato-digital

Reporta-se a relação em que indicado *grupo contábil* e *centro de custo* de bens para afirmar que *os bens glosados fazem parte do processo produtivo.*

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.*

No item 3.2.7 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

- 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

Documento nato-digital

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.

No item 3.2.8 reporta-se a Créditos sobre Operações de Importação, alegando que:

- 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;

- os 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;

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

Reproduz trecho do "Ajuda" do DACON como segue:

> Na coluna **"Créditos Vinculados à Receita Não Tributada no Mercado Interno"**, o declarante deve informar os valores das aquisições, dos custos e das despesas efetuados no mercado interno vinculados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não-incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, conforme disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004.

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;

- 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.

Documento nato-digital

No item 3.2.9 discorre acerca de seu entendimento de que o ônus da Prova é da Fiscalização e não da contribuinte.

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.

No item IV , intitulado "*Do Direito a Correção Monetária*" defende ter direito que seus créditos sejam *atualizados pela SELIC, incidente a partir da data em que passou a ter direito ao crédito até a data do efetivo ressarcimento e ou compensação, no que em tudo se aplica o art. 39 da Lei nº 9.250/1995 e o art. 72 da IN RFB nº 900/2008.*

Finaliza requerendo seja declarado nulo o Despacho Decisório e reiterando suas alegações de restabelecimento e reconhecimento de crédito.

Instruindo a Manifestação de Inconformidade a interessada apresentou cópias de procuração, documentos pessoais, Estatuto Social e Ata de Assembleia.

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, nos seguintes termos:

> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**
>
> Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008
>
> MATÉRIA NÃO QUESTIONADA. CRÉDITO DE DESPESAS DE ALGUÉIS DE PRÉDIOS LOCADOS DE PESSOA JURÍDICA.
>
> Consolida-se definitivamente na esfera administrativa a matéria que não tenha sido expressamente contestada na manifestação de inconformidade.
>
> NULIDADE.
>
> Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972
>
> PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA. ÔNUS DA PROVA. CRÉDITOS NÃO CUMULATIVOS.
>
> No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório pleiteado.
>
> **ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**
>
> Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008
>
> DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

Documento nato-digital

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

A apreciação de questionamentos relacionados a inconstitucionalidade e ilegalidade de disposições que integram a legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS.

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS

Para efeito da apuração de créditos na sistemática não cumulativa da contribuição ao PIS e da Cofins, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente como aqueles bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, os gastos expressamente previstos na legislação de regência.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS NOTAS FISCAIS DE SERVIÇOS DE FRETES.

É incabível desconto de crédito em relação a dispêndios com frete suportados pelo adquirente na compra de bens, pois tais dispêndios devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens. E a possibilidade de creditamento, quando cabível, deve ser aferida em relação ao correspondente bem adquirido

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

Apenas os bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam diretamente associados ao processo produtivo é que geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não-cumulatividade.

É vedado o desconto de créditos relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS.

A Lei nº 10.925, de 2004, criou algumas hipóteses de créditos de PIS/PASEP e COFINS para aquisições as quais, a princípio, não gerariam tal direito, intitulou crédito presumido, e restringiu o benefício a pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, ali relacionadas, portanto aquisições para produção.

O parágrafo § 4º, do art. 8º, da Lei 10.925/04 veda às pessoas jurídicas que exerçam atividades de cerealista, atividades com leite in natura e atividades agropecuárias, além das cooperativas de produção agropecuária, o aproveitamento do crédito presumido tratado no mesmo artigo.

Apesar de a Lei nº 11.033/2004, no seu art. 17, permitir a manutenção de créditos pelo vendedor beneficiado com a alíquota zero, não incidência, isenção ou suspensão das contribuições, há regra especial tratando de atividades

> agroindustrial contida na Lei 10.925/04, cujas vedações devem ser observadas e continuam em vigor, tanto que estão também previstas em Instrução Normativa SRF, de nº 660, de 2006, que regulamenta os artigos 8º e 9º da referida Lei nº 10.925/04.
>
> CRÉDITO DECORRENTE DE PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO NA IMPORTAÇÃO VINCULADO A RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RESSARCIMENTO/ COMPENSAÇÃO. DESCABIMENTO.
>
> Descabe ressarcimento/compensação de crédito, vinculado à receita de exportação, referente a pagamento de PIS-Importação e COFINS - Importação na aquisição de insumo, que apenas pode ser aproveitado para desconto da contribuição apurada na forma da Lei nº 10.833/2003.
>
> RESSARCIMENTO. JUROS EQUIVALENTES A TAXA SELIC.
>
> É incabível a incidência de juros compensatórios com base na taxa Selic sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos, por falta de previsão legal.

A ora recorrente apresenta recurso voluntário em que reitera os fundamentos de sua inconformidade.

É o relatório.

Voto vencido

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Relator

O Recurso é tempestivo e apresentado por procurador devidamente constituído, cumprindo os requisitos de admissibilidade.

A Recorrente alega preliminarmente a inexistência de provas e sem motivação o que acarretaria a nulidade do despacho decisório. 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 46 fls. escrutinando 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:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
>
> Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006
>
> PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE.
>
> 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, o qual deve apresentar elementos probatórios mínimos aptos a comprovar as suas alegações.
>
> (Ac. 3401-008.824, Fernanda Vieira Kotzias – Relatora, Data da Sessão 23/03/2021)

Nos termos dos arts. 10 e 59 do Decreto n. 70.235/72 a nulidade deve ser decretada quando ausente critério intrínseco do auto de infração, ou quando lavrados por pessoa incompetente:

> Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:
>
> I - a qualificação do autuado;
>
> II - o local, a data e a hora da lavratura;
>
> III - a descrição do fato;
>
> IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
>
> V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
>
> VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

> Art. 59. São nulos:
>
> I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
>
> II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Nesse sentido a r. decisão recorrida:

> Nesse contexto, injustificável o pedido de declaração de nulidade do Despacho Decisório, mesmo porque as hipóteses de nulidade dos atos administrativos fiscais estão contempladas no artigo 59 do Decreto 70.235/72 - (i) os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e (ii) os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa – circunstâncias que não se verificam no presente processo. O Despacho Decisório em combate e o procedimento fiscal que lhe foi base foram realizados por autoridade competente para tal, tendo sido oferecidas à contribuinte oportunidades de demonstrar e

> comprovar o crédito pleiteado. Assim, afasta-se a alegação de nulidade do Despacho Decisório.

Assim, entendo que a r. decisão recorrida deve ser nessa parte mantida, afastada a alegação de nulidade.:

A Recorrente postula ainda a determinação de nulidade dos argumentos lançados pelos agentes julgadores, pois não teria alegado em sua inconformidade qualquer alegação de inconstitucionalidade. Entendo que a questão se confunde com o mérito, razão pela qual a analisarei como tal.

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:

> Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.
>
> § 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:
>
> I- que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016) II- que fundamente crédito tributário objeto de:
>
> a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
>
> b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)
>
> c)Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;
>
> d)Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

> e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)
>
> § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Assim, restam também afastadas as alegações.

GLOSA DOS CRÉDITOS VINCULADOS ÀS VENDAS COM SUSPENSÃO

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 comungo do entendimento, entretanto. Conforme decisões anteriores desta e. Turma, 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:

> *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)*

Nesse sentido a r. decisão proferida:

> *Em oposição, a interessada reporta-se a aquisições de cereais in natura (códigos CFOP 1.102 e 2.102 compras para comercialização), questiona a utilização de CFOP para analisar os créditos e defende ser sociedade cooperativa que produz os bens relacionados no caput do art. 8º da Lei 10.925, de 2004, o que lhe garante o direito ao crédito presumido pois em todas as aquisições de pessoa física os cereais são submetidos ao processo de beneficiamento – o que teria sido comprovado através dos processos produtivos apresentados no procedimento de fiscalização. Invoca disposições do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005.*
>
> *Quanto à utilização de CFOP para análise de crédito, trata-se de elemento integrante da Nota Fiscal – documento representativo da operação, como já apreciado nesse voto. E, se não afastada a constatação fiscal de operações referentes a compras para comercialização, não há como afastar a glosa já que, como demonstrado no Despacho Decisório, as compras que geram crédito presumido devem servir para produção de*

mercadorias de origem animal ou vegetal, ou seja, não gera crédito presumido a compra de mercadorias para revenda.

Com efeito, a citada Lei nº 10.925, de 2004, restringe o benefício a ***pessoas jurídicas****, inclusive cooperativas, que* ***produzam*** *mercadorias de origem animal ou vegetal, ali relacionadas, portanto aquisições para produção. Tanto é que o cálculo do crédito presumido é feito* ***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.*** *Por sua vez, pela IN SRF nº 660, de 2006, em seu art. 5ª, prevê a possibilidade de descontar créditos presumidos calculados* ***sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos.***

Ademais, como já mencionado, o § 4º do art. 8º da citada Lei nº 10.925/2004 veda a utilização do crédito presumido e de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput do mesmo artigo, às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º do mesmo artigo, quais sejam

(...):.

E a Fiscalização descreve ter constatado que a requerente se enquadra perfeitamente no citado § 4º, seja por ser uma cooperativa de produção agropecuária, ou ainda por ser uma cerealista que exerce cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura citados no inciso I, do §1º, do art. 8º, da Lei 10.925. Em nossa análise, pudemos verificar que o contribuinte exerce basicamente três tipos de atividades: criação de suínos; fábrica de rações e de fertilizantes; e beneficiamento de sementes e cereais, sendo que apenas essa última poderia gerar algum tipo de crédito presumido. Na criação de suínos, o produto final (suíno vivo) não está incluído no rol exaustivo do caput do art. 8º da Lei 10.925, e assim não pode gerar crédito presumido. Já na atividade de fábrica de rações, que segundo a própria contribuinte se refere a menos de 1% do seu faturamento total, não há suspensão do PIS e da COFINS na maioria das aquisições de insumos e assim acontece o creditamento por meio de outra linha do DACON, e não da linha do crédito presumido. Por fim, ***na atividade de beneficiamento de sementes e cereais****, como vimos,* ***a requerente cai no enquadramento do § 4º, do art. 8º, da Lei 10.925/04.***

Assim, voto pela manutenção da decisão recorrida neste particular.

Glosa de Bens Adquiridos para Revenda (CFOP 1.403 e 2.403)

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

Documento nato-digital

> *incidência de contribuições na operação de compra para revenda, não é hábil a justificar o reconhecimento de direito creditório delas decorrentes.*

Entretanto, analisando o despacho decisório, verifica-se que a autuação foi realizada a partir do memorial de cálculo, não sendo requisitadas as notas fiscais em qualquer momento, vejamos:

> *Entretanto, na relação de notas fiscais de aquisição de bens para revenda, a requerente 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.*

Oras, pode a autuação ser mantida única e exclusivamente com base nos CFOPs presentes no memorial de cálculo, sem que se verifique a subsunção do fato à norma jurídica? A recorrente é clara em seu questionamento indicando os itens do memorial de cálculo aos quais não há previsão de substituição tributária para fins de PIS e COFINS:

CFOP	Código	Descrição Produto	NCM
1403	28930	SORVETE KIBON OURO BRANCO 2L	2105.00.10
1403	3108	POLIDOR BRASSO 200 ML	3405.90.00
1403	3421	CERAP OLIFLOR PASTAVERMELHA 400G	3405.90.00
2403	1646	CIMENTO VOTORANTIN E ITAU 50KG	2523.29.10
2403	3437	CERA GIOCA PASTA AMARELA 375 G	3405.90.00
1403	1550	CAIXA D'AGUA FIBRA 1000 LTS	3925.10.00
2403	2608	BARDAHLL PD ANTIFERRUGEM 300 ML	3824.90.41

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 hipótese de substituição tributária, por ausência de previsão legal específica, entendo deva ser afastada a glosa sobre os itens acima descritos.

Documento nato-digital

Glosa de Bens Utilizados como Insumos

Em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

> *"(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) 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 determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte".*

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

> *"Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de 'insumo', para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos. Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional."*

A tese firmada pelo STJ restou pacificada – "*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 determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte".*

O conceito também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, *in verbis*:

> *"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.*
>
> *Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.*

> *Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n° 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n° 502, de 2016.*
>
> *Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."*

A Nota orienta o órgão internamente quanto à dispensa de contestação e recursos nos processos judiciais que versem sobre a tese firmada no REsp nº 1.221.170, consoante o disposto no art. 19, IV, da Lei n° 10.522/2002, bem como clarifica a definição do conceito de insumos na "visão" da Fazenda Nacional (Grifos nossos):

> *"41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro*
>
> *Campbell Marques, aludindo ao "teste de subtração" para compreensão do conceito de insumos, que se trata da "própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte".*
>
> *Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.*
>
> *42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.*
>
> *43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço.*
>
> *Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo."*

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o "teste de subtração" deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

> *"15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de subtração" serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.*

Documento nato-digital

> *16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.*
>
> *17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.*
>
> *É o raciocínio que decorre do mencionado "teste de subtração" a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques."*

Adotadas essas premissas, passo à análise dos itens glosados.

Bens utilizados como insumos (CFOP 1.102 e 2.102)

Segundo o r. despacho decisório, a glosa foi fundamentada nos seguintes termos:

> *Inicialmente, percebemos que foram incluídas em memória de cálculo da linha 2, notas fiscais de bens adquiridos para revenda. Como visto, apenas é possível classificar nessa linha do Dacon a aquisição de bens e serviços utilizados como insumos, e não adquiridos para revenda. Isso se verificou tanto pelo código CFOP da operação (1.102 e 2.102), assim como pela própria classificação do nome da operação dada pela requerente em memória de cálculo ("Compra para comercialização"). Assim, esses itens foram glosados da memória de cálculo apresentada pelo contribuinte.*

De sua parte, o r. acórdão recorrido indica a manutenção do despacho decisório pela ausência de provas:

> *Alegações genéricas como "utilizações em diversas atividades produtivas" ou de que "esporadicamente podem ocorrer vendas e, ainda, a incompatibilidade entre os CFOP constantes das Notas Fiscais de aquisição e a aplicação alegada, denotam dúvidas quanto a efetiva aplicação e finalidade dos dispêndios. Ademais, a alegação de utilização em diversas atividades produtivas não permite, por si só, reconhecer direito creditório sobretudo tendo em conta que, como visto acima no conceito de insumos, somente dão ensejo a créditos dispêndios com aquisições diretamente relacionadas ao produto fabricado ou serviço prestado, ou seja aplicados diretamente nas atividades fim da pessoa jurídica.*
>
> *Ainda que aquisições para revenda e aquisições para utilização como insumos de produção possam ensejar apuração de crédito de contribuições, necessária se faz a individualização dos dispêndios identificando suas finalidades específicas e demonstrando as observâncias das condições legais estabelecidas nos arts. 3º das Leis 10.637/2002 e 10833, de 2003, encargo que cabe à Requerente que pleiteia o reconhecimento de crédito para ressarcimento e compensação.*

Em seu Recurso Voluntário, a própria recorrente admite que:

> *Esporadicamente, podem ocorrer venda de algum desses produtos, porém, as operações de compra foram classificadas pela Impugnante como insumos de produção, pois foi essa a aplicação dos produtos nas operações em comento, independente do CFOP utilizado para o ICMS.*

Documento nato-digital

> *Mesmo que se admita que tais insumos possam ter sido adquiridos para revenda, o fato dos valores estarem alocados na linha de bens para revenda ou de bens utilizados como insumos de produção não influencia no direito creditório da Impugnante.*
>
> *Se observarmos uma DACON, vamos constatar tanto na ficha 06A (PIS) como na ficha 16A (COFINS), que toda a base de cálculo dos créditos informada no intervalo de linhas de 1 a 13 é totalizado na linha 14 e o crédito é apurado na linha 15.*
>
> *Se fosse o caso, surge a indagação de qual seria a fundamentação legal para glosar um crédito que ao invés de ter sido informado na linha 1 foi informado na linha 2 da DACON.*

Tem razão à recorrente. A desqualificação dos referidos itens como insumos não significa per se a impossibilidade de creditamento, haja vista que a rubrica "insumos" é apenas uma das categorias de creditamento prescritas na legislação, devendo a i. fiscalização dar o tratamento tributário correto.

Assim, entendo deva ser afastada a glosa no caso concreto.

Alegação de Glosa de Bens utilizados como insumos de produção (uso e consumo CFO 1.556 e 2.556)

Acerca da referida glosa descreveu a Fiscalização ter constatado 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"). Ora, na linha 02 do DACON somente é permitido o lançamento de compra de bens utilizados como insumos. Se o bem for para uso próprio (por exemplo, material de almoxarifado) não há que se falar em sua utilização na produção ou fabricação do produto, pois não preenchem os requisitos legais já expostos.*

A Manifestante alega que a 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.

A Recorrente sustenta ainda que, nada obstante a argumentação infundada e em contrariedade com as próprias orientações da Receita Federal do Brasil, salienta-se para o fato de 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.

Entendo, a luz das premissas estabelecidas, pela possibilidade de creditamento, devendo ser revertida a glosa.

Glosa de Serviços Utilizados como Insumos de Produção

Em relação a este item, a fiscalização assim fundamentou a glosa:

Documento nato-digital

> *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.*

Acrescenta a fiscalização:

> *81. Assim, conclui-se que incabível desconto de crédito em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pelo adquirente na aquisição de partes e peças de reposição, pois tais 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.*

Mais uma vez, entendo que a escrituração do frete em linha equivocada não é o suficiente para a glosa do crédito de PIS/COFINS, ensejando no máximo, na visão deste Conselheiro, multa por descumprimento ou equívoco no preenchimento de obrigação acessória. Assim, considerando que não houve fundamento diverso para a glosa de despesas com frete, entendo deva ser revertida a glosa.

Glosa de encargos de depreciação

Opõe-se a Manifestante 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, não pode ser extensível ao PIS e COFINS*. Relaciona três aquisições de *máquinas e equipamentos* que vincula a *centros de custo* alegando que *os bens glosados fazem parte do processo produtivo*.

A r. DRJ manteve a glosa com respaldo no ilegal conceito de insumo veiculado pela IN 404, já afastado pelo e. STJ.

Em que pese, a princípio vislumbrar o direito da Recorrente, a ausência de documentos no presente processo e os equívocos de contabilização indicados inviabilizam sua confirmação. Em sentido semelhante, o acórdão 3402-005.141 de 18/04/2018:

> *COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. PARTES E PEÇAS.*

Documento nato-digital

> *As partes e peças de reposição para o Britador (maquinário) não são dispêndios empregados na produção/extração de minérios, mas bens eventualmente passíveis de ativação e que, por conseguinte, apresentam uma sistemática própria para fins de creditamento de PIS e COFINS.*
>
> *CRÉDITOS REFERENTES AO ATIVO IMOBILIZADO. DEPRECIAÇÃO ACELERADA.*
>
> *A pessoa jurídica pode optar pela recuperação acelerada de créditos (depreciação acelerada), calculados sobre o valor de aquisição de máquinas e equipamentos adquiridos novos, na proporção de 1/48 (um quarenta e oito avos), destinados ao ativo imobilizado, para utilização na produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços.*
>
> *CRÉDITOS RELATIVOS A ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO LEGAL SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.*
>
> *A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa (inciso VII do art. 3° da Lei 10.833/2003) desde que comprovada sua ativação na contabilidade da empresa. Notas Fiscais referentes a serviços de execução de obras não se prestam para esse efeito.*

Pelo exposto, entendo deva ser mantida a glosa.

Créditos Presumidos – atividade agroindustrial

Neste tópico, em que pese o inconformismo da Recorrente, razão não lhe assiste. O creditamento requer a comprovação pela requerente do direito creditório. Embora o código CFOP não seja determinante para concessão do crédito, é indicativo de sua existência. A mera alegação de que os produtos foram utilizados em sua atividade sem quaisquer elementos de prova que o comprovem impossibilitam o reconhecimento do crédito presumido.

Nesse sentido a r. decisão recorrida:

> Quanto à utilização de CFOP para análise de crédito, trata-se de elemento integrante da Nota Fiscal – documento representativo da operação, como já apreciado nesse voto. E, se não afastada a constatação fiscal de operações referentes a compras para comercialização, não há como afastar a glosa já que, como demonstrado no Despacho Decisório, *as compras que geram crédito presumido devem servir para produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, ou seja, não gera crédito presumido a compra de mercadorias para revenda.*
>
> Com efeito, a citada Lei nº 10.925, de 2004, restringe o benefício a ***pessoas jurídicas****, inclusive cooperativas, que* ***produzam*** *mercadorias de origem animal ou vegetal,* ali relacionadas, portanto aquisições para produção. Tanto é que o cálculo do crédito presumido é feito **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. Por sua vez, pela IN SRF nº 660, de 2006, em seu art. 5ª, prevê a possibilidade de descontar créditos presumidos calculados **sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos.**

Ademais, como já mencionado, o § 4º do art. 8º da citada Lei nº 10.925/2004 veda a utilização do *crédito presumido* e *de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput* do mesmo *artigo, às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º* do mesmo artigo, quais sejam:

(I) *cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM)*;

(II) *pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura*; e

(III) *pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária*.

E a Fiscalização descreve ter constatado que *a requerente se enquadra perfeitamente no citado § 4º, seja por ser uma cooperativa de produção agropecuária, ou ainda por ser uma cerealista que exerce cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura citados no inciso I, do §1º, do art. 8º, da Lei 10.925. Em nossa análise, pudemos verificar que o contribuinte exerce basicamente três tipos de atividades: criação de suínos; fábrica de rações e de fertilizantes; e beneficiamento de sementes e cereais, sendo que apenas essa última poderia gerar algum tipo de crédito presumido. Na criação de suínos, o produto final (suíno vivo) não está incluído no rol exaustivo do caput do art. 8º da Lei 10.925, e assim não pode gerar crédito presumido. Já na atividade de fábrica de rações, que segundo a própria contribuinte se refere a menos de 1% do seu faturamento total, não há suspensão do PIS e da COFINS na maioria das aquisições de insumos e assim acontece o creditamento por meio de outra linha do DACON, e não da linha do crédito presumido. Por fim,* ***na atividade de beneficiamento de sementes e cereais****, como vimos,* ***a requerente cai no enquadramento do § 4º, do art. 8º, da Lei 10.925/04.***

Em relação ao exercício dessas atividades que excluem a possibilidade de utilização de crédito presumido, nada opõe especificamente a Manifestante.

Limita-se a reprisar alegações no sentido de que teria direito a crédito presumido porque *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*, a qual, por ser *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.* Todavia, tais alegações já foram apreciadas e afastadas nesse voto.
>
> Pertinente recordar, ainda, que as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, as quais instituíram a cobrança não-cumulativa do Pis e da Cofins sobre o faturamento (receita bruta), trataram, em seus art. 3º, da apuração de crédito e da sua vedação, estipulando, expressamente, que não dá direito a crédito **a aquisição** de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.
>
> Também defende a Manifestante a possibilidade de ressarcimento / compensação do crédito presumido, sob alegação de que *a compensação referida no caput do art. 8º da Lei 10.925/04 estabelece uma faculdade ao contribuinte, qual seja "poderão deduzir" das contribuições sociais o referido crédito.*
>
> (...)
>
> Ainda, invocando o art.73 da Lei nº 9.430, de 1996, e arts. 2º e 3º do Decreto nº 2.138, de 1997, alega a Manifestante ter direito a ressarcimento e compensação salvo na existência de débito. Ocorre que, o ressarcimento e a compensação dependem, não apenas de inexistência de débito, mas da comprovação do direito creditório indicado pela interessada. E, como visto, no presente caso, por meio do Despacho Decisório, a autoridade competente da DRF, em função das previsões legais aplicáveis, reconheceu apenas em parte o crédito pretendido e as razões de inconformismo até agora apreciadas, não permitiram reconhecer crédito adicional.

Os argumentos aduzidos pela recorrente não se mostram suficientes para reversão da r. decisão recorrida, razão pela qual a mantenho em seus termos.

Correção do crédito reconhecido

Relativamente à correção do crédito com a utilização dos juros calculados pela taxa Selic, o art. 39, § 4°, da Lei n. 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que trata da atualização de valores devolvidos pela Fazenda, somente se refere aos pedidos de restituição, não se referindo a pedidos de ressarcimento. Nesse sentido, o § 5º do art. 83 da Instrução Normativa SRF n° 1.300, de 30 de dezembro de 2012, prescreve expressamente que não incidirão juros compensatórios "no ressarcimento de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como na compensação de referidos créditos", da mesma forma que previam anteriormente as, já revogadas, Instruções Normativas SRF nº 900, de 2008, n° 600, de 2005, n° 460, de 2004, e n° 210, de 2002.

Documento nato-digital

Entretanto, diante de diversas ações judiciais sobre o tema, a Procuradoria da Fazenda Nacional inseriu a matéria na relação de Recursos Especiais Repetitivos (STJ), aos quais está vinculada a Receita Federal, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522/2002, quando haja expressa manifestação da PGFN, veiculada por meio da Nota Explicativa de que trata o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014. No caso, a Nota PGFN/CRJ nº 775/2014 admite a correção do valor com termo inicial após decorridos 360 dias do protocolo do pedido.

Nesse sentido, o recente acórdão 3401-008.768, de minha relatoria, votado em sessão realizada em 25/02/2021:

> ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
>
> Exercício: 2009
>
> COMPENSAÇÃO.
>
> Incabível compensar débitos informados em declaração de compensação com valores referentes a créditos diversos daquele indicado no documento, os quais simplesmente não integram o seu conteúdo.
>
> RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO.
>
> Ainda que expressamente vedada nos atos normativos da Receita Federal, a correção do valor ressarcido pela taxa Selic será admitida após decorridos 360 dias do pleito, por força da Nota PGFN/CRJ nº 775/2014, que inseriu a matéria na relação de Recursos Especiais Repetitivos (STJ), aos quais está vinculada a Receita Federal, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522/2002. Entretanto, havendo a utilização desse valor em compensação ainda dentro do prazo, incabível falar em correção.

Ante todo o exposto, voto por conhecer para, no mérito, afastadas as preliminares suscitadas, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter a glosa dos créditos relativos aos bens adquiridos para revenda, bens e serviços adquiridos como insumos.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araujo Branco

Voto vencedor

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Redator designado

1. Trata-se de Pedido de Crédito de contribuições não cumulativas apuradas em diversos períodos.

2. No curso do procedimento fiscal a **Recorrente** foi intimada a apresentar inúmeros documentos e planilhas com o intuito de esclarecer a liquidez e certeza dos créditos que alega ser titular.

2.1. Todavia, os documentos que serviram de base para a análise do direito creditório não foram coligidos a nenhum dos processos administrativos em liça, mas em um dossiê Manual e anexo físico, conforme descrição do despacho decisório base da glosa:

> Com o objetivo de guarda e manuseio da documentação comprobatória do direito creditório, criamos o DOSSIÊ MEMORIAL nº 10010.005660/0212-81, que será referenciado nesse processo apenas como "dossiê". Além disso, também foi criado um anexo físico, nº 10925.720265/2012-00, a esse dossiê para a guarda e manuseio dos CD's, e outros documentos em papel, utilizados para responder às intimações.

3. A irregular instrução probatória impede a análise da liquidez e certeza dos créditos da **Recorrente,** ao menos, nos seguintes temas:

3.1. Bens utilizados como insumos, em que a **Recorrente** declara em DACON como revenda, porém no curso do processo assevera serem insumos. Caso declaradas como insumos (pois a DACON está no Dossiê, apenas) necessário verificar o liame de pertinência ou pertença aos processos produtivos. Para verificar o liame da aquisição com o processo produtivo, necessário saber o que foi adquirido e, para tanto uma análise dos mais de dez mil documentos coligidos ao dossiê, certamente viria a calhar;

3.2. Ajustes positivos de crédito informados na Linha 27 da DACON, em que a fiscalização fundamenta a glosa na não apresentação de documentos ou explicações que lastreiem o crédito e, em lado oposto, a **Recorrente** afirma que no curso do procedimento fiscal apresentou documentos e informações sobre o crédito em voga (crédito presumido de soja). No entanto, os documentos que corroboram ou infirmam com uma ou outra posição estão apenas no dossiê;

3.3. Crédito sobre operações de importação, em que a **Recorrente** afirma que trouxe aos autos notas fiscais e declarações de importação que dão suporte à tomada de crédito e a fiscalização, em contraponto, dentre os fundamentos da glosa aponta insuficiência probatória. No entanto, (novamente), os documentos que corroboram ou infirmam com uma ou outra posição estão apenas no dossiê;

4. Assim, *ad cautelam,* voto por converter o julgamento em diligência para que a fiscalização traga aos autos a íntegra do dossiê memorial 10010.005660/0212-81 e de todos os documentos (Conteúdo dos CDs e documentos em papel, inclusive) do anexo físico 10925.720265-2012-00.

Documento nato-digital

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto