



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.909185/2011-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-012.875 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de abril de 2024
Recorrente COOPERATIVA REGIONAL AGROPECUARIA DE CAMPOS NOVOS -
COPERCAMPOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

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

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

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

RESSARCIMENTO. CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA INICIAL DO
CONTRIBUINTE.

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego – Relator

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

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto contra o **Acórdão de Manifestação de Inconformidade n.º 14-69.496**, proferido pela 11ª Turma da DRJ/RPO na sessão de 10 de agosto de 2017, que julgou improcedente a impugnação, não reconhecendo o direito creditório pleiteado.

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento, cumulado com Declaração de Compensação, relativo a crédito de **COFINS** no regime não-cumulativo do período **4º trimestre de 2007**, decorrente de operações da interessada no mercado interno.

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

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

2.3.10. Ajuste do saldo de crédito dos meses anteriores.

Irresignada, a Recorrente interpôs **Manifestação de Inconformidade** acostada às folhas 46 a 73.

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

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

Aquisição de bens para revenda:

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

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

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

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

Aquisições de bens e serviços não enquadrados como insumos:

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

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

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

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

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

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

Encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado:

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

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

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

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

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

equipamentos e também sobre as edificações, inexistindo irregularidades cometidas pela Impugnante.

Crédito presumido de atividades agroindustriais:

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

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

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

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

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

Ajustes positivos de crédito informados na Linha 27 da Dacon:

Esclarece que os valores informados na linha 27 eram referentes ao crédito presumido calculado sobre as aquisições de soja. Esclarece ainda, que informou na linha 27, pois a linha 26 onde normalmente o crédito era informado, tinha na descrição da linha qual era a alíquota aplicável, porém, a alíquota para o crédito presumido sobre o soja mudou a partir de julho de 2007, e, como a DACON não foi modificada a tempo para essa mudança, a Impugnante informou o crédito na linha 27.

Créditos de importação:

Que se equivocou ao responder que eram apenas duas notas fiscais, pois o que ocorreu no ano de 2007, é que a Impugnante não havia apropriado os créditos sobre as importações, depois de ter identificado essa situação, os créditos foram apropriados extemporaneamente no mês de dezembro de 2007.

Ou seja, em dezembro de 2007 foi apropriado todo o valor de PIS e COFINS Importação pago durante o ano de 2007.

Para comprovação dessas operações, segue apensado a essa manifestação de inconformidade o Anexo I contendo as notas fiscais com as Declarações de Importação e comprovantes de pagamento do PIS e COFINS importação. Salienta-se que todos esses processos de importação foram devidamente registrados no SISCOMEX onde poderão ser feitas as demais comprovações que se fizerem necessárias.

Da prova do direito e crédito da autora constituída nos autos:

Que ônus da prova não é da Recorrente e sim da fiscalização. Quem argui razões diversas da que consta em documentos, declarações e demonstrações contábeis é quem tem o dever de provar.

Que a necessidade de prova em contrário a determinação legal, em não a demonstrando (o Fisco) permanece a presunção legal em favor do contribuinte.

Do direito a correção monetária:

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

Em sede de julgamento do processo neste E. Conselho Administrativo, esta Turma decidiu por **converter o julgamento em diligência** para que a Fiscalização juntasse aos autos a íntegra do dossiê memorial 10010.005660/0212-81 e de todos os documentos do anexo físico 10925.720265/2012-00. Lavrou-se a **Resolução n.º 3401-002.368** na sessão de 27 de julho de 2021.

É o relatório.

Fl. 7 do Acórdão n.º 3401-012.875 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10925.909185/2011-11

Voto

Conselheiro Renan Gomes Rego, Relator.

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

Das preliminares de nulidade

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

Em que pese o inconformismo da Recorrente, e sem qualquer juízo de valor em relação ao mérito, no caso concreto verifica-se despacho decisório **de fls. 13 a 43**, analisando e fundamentando cada um dos itens glosados e sob a correta premissa de que nos processos que versam a respeito de compensação ou ressarcimento, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a que aproveita o reconhecimento do fato.

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

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

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

Do mérito

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

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

Segunda a Fiscalização, na relação de notas fiscais de aquisição de bens para revenda, a Recorrente incluiu algumas notas fiscais cujos códigos fiscais de operações e

prestações – CFOPs – se referem à compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária (CFOPs 1.403 e 2.403), ou seja, sobre tais operações de compra não houve a incidência das contribuições PIS/Cofins.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Segundo o r. Despacho Decisório, a glosa 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:

A interessada alega que as Notas Fiscais dão direito a crédito quer se refiram a aquisições para revenda quer reflitam aquisições de insumos.

(...)

Nesse aspecto, cumpre reiterar que o reconhecimento de direito creditório exige certeza e liquidez na apuração e no valor pretendido.

Não se pode prescindir do requisito de certeza e liquidez do indébito tributário utilizado em compensação, conforme estipulado no art. 170 do CTN, o qual dispõe que “a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Nacional”.

A fim de comprovar a certeza e liquidez do crédito, a interessada deve instruir sua manifestação de inconformidade com documentos que respaldem suas afirmações, considerando o disposto nos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972.

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 atividade 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 a observância 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.

Apontadas dúvidas pela Fiscalização, não há como alterar o Despacho Decisório se a Manifestação de Inconformidade não é acompanhada de elementos de prova.

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

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

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

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

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

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.

Em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente argumenta que são materiais de manutenção de máquinas e instalações, e, que, conforme o próprio auditor fiscal constatou, trata-se de despesas operacionais essenciais nas operações. Defende que conceito de insumo empregado nas Leis 10.637 e 10.833 é abrangente e compreende todas as despesas necessárias para as operações da produção.

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

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

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

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

Da glosa de serviços utilizados como insumos da produção

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Da glosa dos encargos de depreciação

Nesse particular, observemos os fundamentos da glosa:

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

Pelo exposto, entendo deva ser mantida a glosa.

Da glosa de crédito presumido de atividades agroindustriais

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

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

Discorda da alegação de que não teria direito ao crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/04, expondo que os créditos gerados em virtude das vendas sujeitas a

alíquota zero, isenção, sem incidência ou suspensão, podem ser mantidos em conformidade com o art. 17 da lei 11.033/04, e com o advento da Lei n.º 11.033/04, posterior à Lei n.º 10.925/04, a mesma é aplicada ao presente caso, vale dizer, que a Impugnante tem o direito de manutenção do crédito presumido decorrente das aquisições vinculadas às vendas com suspensão.

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

Acrescenta inexistir determinação legal que impeça o ressarcimento do crédito presumido do PIS e COFINS decorrente das atividades agroindustriais, uma vez que a compensação referida no caput do art. 8º da Lei n.º 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 n.º 2.138, de 1997, editado em vista do disposto nos arts. 73 e 74 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Não deve prosperar esse entendimento da Recorrente.

O Fisco descreveu que:

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.

Ainda acrescentou:

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.

Concordo com o r. Acórdão recorrido quando manifesta que:

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 n.º 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 n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. Por sua vez, pela IN SRF n.º 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 n.º 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, podemos 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 reprimir 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.

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

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

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

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

Os outros dispositivos legais que permitem o aproveitamento de créditos em compensações e ressarcimento (art. 5º da Lei n.º 10.637 e art. 6º da Lei n.º 10.833) referem-se, expressamente, aos créditos básicos apurados na forma dos artigos 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, e não ao crédito presumido do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004. Da mesma forma, a possibilidade de compensação e ressarcimento trazida pelo art. 16 da Lei n.º 11.116/2005 também se refere expressamente ao *saldo credor apurado na forma do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, e do art. 15 da Lei n.º 10.865/2004*, e não ao crédito presumido em questão.

A IN SRF 606/2006, que regulamentou o crédito presumido previsto na Lei n.º 10.925/2004, não extrapolou o conteúdo da lei, mas apenas regulamentou o dispositivo legal, que já previa a impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensações ou ressarcimento. O mesmo podemos afirmar do ADI SRF n.º 15/2005, que apenas interpretou a norma que tratava do crédito presumido e da possibilidade de compensação:

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

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

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

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

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

Do crédito sobre operações de importação

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

Contudo, em sentido contrário, há entendimento relativamente pacificado neste Conselho, no sentido de que créditos referentes a contribuições efetivamente pagas na importação de serviços, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos da própria

contribuição, poderão ser objeto de compensação ou de ressarcimento. Cito os Acórdãos n.º 3003-000.459; 3401-012.511 e 3301-010.748.

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

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

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

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

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

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

Do Ajuste positivo de crédito informados na Linha 27 do Dacon

Consta em Despacho Decisório que a Recorrente, devidamente intimada a comprovar a origem dos créditos relacionados na linha 27 das fichas 06A e 16B, relativa a ajustes positivos de créditos presumidos oriundos de atividades agroindustriais, *simplesmente não respondeu nada acerca desse item 12.*

Em sede de defesa administrativa, tanto inaugural como em voluntário, a Recorrente sustenta que foram prestados os devidos esclarecimentos, assim como, *agente fiscalizador detinha as planilhas de apuração da Impugnante que demonstravam exatamente os valores informados em cada linha da DACON.*

Todavia, não procedem os argumentos da Recorrente, pois não há nos autos qualquer elemento probatório que indica que os esclarecimentos foram prestados. A Recorrente apenas manifesta, de forma genérica, que, *in verbis:*

os valores informados na linha 27 eram referentes ao crédito presumido calculado sobre as aquisições de soja. Esclarece ainda, que informou na linha 27, pois a linha 26 onde normalmente o crédito era informado, tinha na descrição da linha qual era a alíquota aplicável, porém, a alíquota para o crédito presumido sobre o soja mudou a partir de julho de 2007, e, como a DACON não foi modificada a tempo para essa mudança, a Impugnante informou o crédito na linha 27.

Assim, não contribui com a análise de certeza e liquidez do crédito pleiteado, isto é, tanto em recurso inaugural como no Voluntário, fez uma alegação sem arrolar os elementos que comprovassem, mediante documentação hábil, aquilo que alega.

Ainda, supondo que os valores apurados estão corretos no Dacon da Recorrente, cabia a esta provar o ocorrido, sendo indispensável a comprovação da *certeza* e *liquidez* do crédito pleiteado através de documentos contábeis e fiscais revestidos das formalidades legais .

Tal situação foi ratificada pelo Acórdão combatido:

Ainda no tocante ao crédito presumido questiona a Manifestante a glosa de Ajustes Positivos de Créditos, relativos ao crédito presumido agroindustrial, da linha 27 do DACON. Do Despacho Decisório consta que, por meio do item 12 da Intimação Fiscal SAORT n° 207/2013, o contribuinte foi requisitado a “apresentar planilha digital explicativa da origem dos créditos relacionados na linha 27 das fichas 06A e 16A, relativa a “Ajustes Positivos de Créditos” presumidos oriundos de atividades agroindustriais, mas o interessado simplesmente não respondeu nada acerca desse item 12.

Em sua Manifestação, alega a contribuinte que, distintamente do alegado, atendeu a intimação esclarecendo que os valores informados na linha 27 eram referentes ao crédito presumido calculado sobre as aquisições de soja, pois a linha 26 onde normalmente o crédito era informado tinha na descrição da linha qual era a alíquota aplicável, porém a alíquota para o crédito presumido sobre a soja mudou a partir de julho de 2007, e, como a DACON não foi modificada a tempo para essa mudança, a Impugnante informou o crédito na linha 27. Acrescenta que o agente fiscalizador detinha as planilhas de apuração da Impugnante que demonstravam exatamente os valores informados em cada linha da DACON.

Nesse ponto observe-se que, ainda que a intimação tenha sido respondida, como alega a Manifestante, para aumentar o crédito reconhecido no Despacho Decisório, necessário que fossem trazidos, na Manifestação de Inconformidade, elementos, acompanhados de documentos de suporte, que permitissem identificar o crédito pretendido bem como comprovar que as aquisições de soja alegadas seriam passíveis de ensejar crédito presumido das contribuições e que não se enquadrariam nas vedações estabelecidas em Lei mencionadas acima.

Veja-se que a Manifestante, ao alegar que o ajuste questionado referia-se a aquisições de soja que não foram informadas na Linha 26 mas sim na Linha 27, sabia da motivação da glosa procedida pela Fiscalização nos créditos informados na Linha 26, de modo que poderia, em sua Manifestação, demonstrar que os créditos da Linha 27 decorreriam de aquisições passíveis de ensejar crédito. Todavia, não instrui sua Manifestação com documento algum acerca do valor da Linha 27, que pretende restabelecer.

Nesse contexto, na ausência de elementos provas, não há como alterar o Despacho Decisório.

Não a prover nesse ponto.

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

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

Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito ou, em situações extremas, demonstrar indícios convergentes que levem ao entendimento de que as alegações são verossímeis. Sobre ônus da prova em compensação de créditos transcrevo entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, a qual me curvo para adotá-la neste voto:

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

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

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

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

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

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

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

I - recair sobre direito indisponível da parte;

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

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

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

Do direito à correção monetária

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

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

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

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

Conclusão

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

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego