



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

<b>Processo nº</b>	10935.720416/2011-11
<b>Recurso nº</b>	10.935.720416201111 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3402-002.708 – 4<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	19 de março de 2015
<b>Matéria</b>	COFINS - PEDIDO DE RESARCIMENTO
<b>Recorrente</b>	DIPLOMATA S/A INDUSTRIAL E COMERCIAL
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/09/2010

PIS E COFINS. CRÉDITO SOBRE DISPÊNDIOS PREVISTOS NO ART. 3º, II, DA LEI 10.833/2003. CONCEITO DE INSUMOS. AUSÊNCIA DE PROVA. GLOSA MANTIDA.

Em sendo determinada a diligência para que fossem esclarecidos nos autos quais os “bens” e “direitos” sobre os quais pretendia o contribuinte o crédito solicitado, e, quedando-se o mesmo silente neste aspecto, é de se indeferir o resarcimento dos mesmos, mantendo-se a glosa efetuada, por ausência de prova.

OVOS INCUBÁVEIS. AQUISIÇÃO À ALÍQUOTA ZERO. INSUMO. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A aquisição de bens não gravados com a contribuição não enseja direito à tomada de crédito porque não há cumulatividade a ser evitada pela técnica do creditamento.

COMPRAS EFETUADAS DE PESSOAS JURÍDICAS COM ALÍQUOTA ZERO. PRODUTOS QUÍMICOS E FERTILIZANTES. INSUMOS EM GERAL. AUSÊNCIA DE PROVA.

Glosados créditos pleiteados a título produtos químicos e fertilizantes, bem como de “insumos em geral”, e, não esclarecidos nos autos seu papel no processo produto, impossível de se conceder o direito creditório por falta de prova a cargo do contribuinte.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DAS DACON’s. CARÊNCIA DE PROVA. IMPOSSIBILIDADE.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações

correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da não utilização.

Recurso Voluntário Negado

Direito Creditório Não Reconhecido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros João Carlos Cassuli Júnior, Ricardo Vieira de Carvalho Fernandes e Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva, que reconheceram o direito à tomada de créditos sobre as aquisições de ovos incubáveis a pessoas físicas. Designado para a redação do voto vencedor o Conselheiro Alexandre Kern.

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern – Presidente em exercício e redator designado

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Júnior – Relator

Participaram ainda do julgamento os conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula e Fenelon Moscoso de Almeida.

Trata-se o processo de Pedidos de Ressarcimento de PIS não-cumulativo (exportação), relativos aos quatro trimestres dos anos de 2007 a 2009 e aos três primeiros trimestres do ano de 2010, formalizados pelo contribuinte em diversos PER/DCOMP, no valor total de R\$7.936.236,58 (sete milhões, novecentos e trinta e seis mil, duzentos e trinta e seis reais e setenta e cinquenta e oito centavos).

Segundo o que se colhe do Despacho proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Cascavel/PR, “o crédito pleiteado pelo sujeito passivo pode ser dividido em quatro partes: a) apuração dos créditos sobre a compra de bens por supermercados; b) apuração de créditos sobre bens utilizados como insumos; c) outras operações com direito a crédito; e, d) apuração de crédito presumido da agroindústria”.

Os créditos pretendidos foram parcialmente deferidos, tendo a DRF acima mencionada glosado a apropriação de créditos sobre a “compra de insumos sem direito a crédito”, tais como:

1. Compras com alíquota zero Lei 10.865/2004: Compra de produto tributado à alíquota zero denominado “ovos férteis incubáveis”, efetuadas de pessoas físicas em geral;
2. Compras com alíquota zero – Lei 10.925/2004: compra de insumos em geral tributados à alíquota zero, efetuadas de pessoa jurídicas;
3. Compras com alíquota zero – Decretos 5.821/2006 e 6.426/2008: compras de produtos químicos tributados à alíquota zero efetuadas de pessoas jurídicas;
4. Compras de produtos diversos: produtos que não representam aquisição de insumos no processo produtivo da empresa;
5. Com relação ao “Crédito Presumido da Agroindústria”, houve glosa de créditos vinculados à revenda de produtos sem submissão ao processo industrial.

Além disso, efetuou ajustes negativos nos montantes de créditos relativos aos meses de mai/2007, abril e set/2008 e janeiro e mai/2009, em vista de estorno de devoluções de compras.

Foi também indeferido o pedido de ressarcimento de créditos extemporâneos, ante o fato de terem sido pleiteados valores relativos a mais de um trimestre, contrariando, os artigos 76 e 77 da IN/RFB 900/2008.

Em face destas conclusões procedeu ao ajuste dos efeitos de suas decisões no cálculo da proporcionalidade entre receitas do mercado interno e externo, bem como, no percentual de rateio, procedendo ao recálculo do crédito passível de ressarcimento, restringindo-os aos créditos vinculados às receitas de exportação.

## DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificado do despacho decisório o contribuinte apresentou sua Manifestação de Inconformidade às fls. 1830/1840 (numeração eletrônica), sustentando a reforma do despacho decisório acima relatado, aduzindo, em síntese, os seguintes argumentos:

- Que em razão de ser uma sociedade cooperativa possui imunidade constitucional;
- Que além do ressarcimento pleiteado possui o direito à compensação;
- Que os insumos glosados são imprescindíveis dentro da cadeia produtiva, sendo a restrição do despacho decisório desarrazoada e que o conceito de insumos é ilegal e inconstitucional;
- Assevera que “insumo é todo custo necessário, usual e normal na atividade da empresa” e que “quaisquer custos ou despesas para a produção do bem ou prestação de serviço deve gerar crédito dessas contribuições”, discorrendo sobre o conceito de insumos segundo o CARF;
- Defende ainda o direito de crédito presumido da agroindústria, os extemporâneos, ressaltando que dispõe de 5 anos contados do fato gerador para valer-se de tal crédito;

No tópico seguinte, que chama de “dos ajustes negativos de créditos” diz que houve equívoco do fisco “pois ao realizar a análise dos dados para a apuração dos créditos nas operações de devoluções de compra foram desconsiderados apenas os valores maiores relativos a erro do faturista.” Salienta, contudo, que as devoluções de compras de produtos agropecuários (que geram direito a crédito presumido) foram mantidas e “equivocadamente foram consideradas novamente na apuração da base de cálculo do débito.” Cita exemplo e pede a revisão da decisão quanto a esse aspecto.

Por fim, pede a aplicação dos princípios da legalidade e segurança jurídica, reconhecendo-se integralmente o direito creditório.

## DO JULGAMENTO DE 1<sup>a</sup> INSTÂNCIA

Em análise aos argumentos sustentados pelo sujeito passivo em sua defesa, a 3<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Curitiba (PR), houve por bem em considerar Improcedente o pleito do contribuinte, ementando seu julgamento nos seguintes termos:

*"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/01/2007 a 30/09/2010*

*AQUISIÇÕES. INSUMOS. CRÉDITO PRESUMIDO. PIS.*

*As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal (listadas expressamente na legislação), 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 na legislação própria, desde que recebidos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, mediante aplicação, sobre a alíquota legalmente prevista, de percentuais específicos, definidos conforme o tipo de produto.*

*INSUMO. CONCEITO.*

*Para ser considerado insumo, o bem ou o serviço, desde que adquirido de pessoa jurídica, deve ter sido consumido, desgastado, ou ter perdidas as suas propriedades físicas ou químicas em razão de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração.*

*CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. AJUSTES NEGATIVOS DE CRÉDITOS.*

*Se a contribuinte não comprova a ocorrência de eventual equívoco no preenchimento de seu Dacon nem a adoção dos procedimentos previstos na legislação para a sua correção não há como considerar créditos passíveis de desconto em relação a períodos anteriores ao apurado nem como corrigir os valores correspondentes aos ajustes negativos de créditos.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido."*

A DRJ julgadora, em síntese, considerou que o despacho decisório combatido conferiu amparo ao direito do contribuinte, concedendo ao mesmo o direito creditório sobre todos os créditos legalmente previstos, restando indeferidos apenas aqueles que possuíam expressa vedação legal. Asseverou que a pretensão do sujeito passivo era rediscutir a interpretação fiscal acerca do termo "insumo" referido na legislação, expondo seu entendimento no sentido de considerá-lo como sendo apenas aquele que tenha emprego ou aplicação direta na atividade econômica. A Turma Julgadora arrazoou que o despacho decisório já havia conferido ao contribuinte todos os créditos passíveis de ressarcimento, motivo pelo qual mantinha o mesmo por seus termos.

## DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificado do Acórdão de 1<sup>a</sup> Instância em 22/01/2013, conforme AR de fls. 1896 – numeração eletrônica, o contribuinte apresentou, tempestivamente seu Recurso Voluntário, sinteticamente repisando os mesmos argumentos da manifestação de inconformidade, assim resumidos:

- Que em razão de ser uma sociedade cooperativa possui imunidade constitucional;
- Que além do ressarcimento pleiteado possui o direito à compensação;
- Que os insumos glosados são imprescindíveis dentro da cadeia produtiva, sendo a restrição do despacho decisório desarrazoada e que o conceito de insumos é ilegal e inconstitucional;
- Assevera que “insumo é todo custo necessário, usual e normal na atividade da empresa” e que “quaisquer custos ou despesas para a produção do bem ou prestação de serviço deve gerar crédito dessas contribuições”, discorrendo sobre o conceito de insumos segundo o CARF;
- Defende ainda o direito de crédito presumido da agroindústria, os extemporâneos, ressaltando que dispõe de 5 anos contados do fato gerador para valer-se de tal crédito;
- No tópico denominado “dos ajustes negativos de créditos” diz que houve equívoco do fisco “pois ao realizar a análise dos dados para a apuração dos créditos nas operações de devoluções de compra foram desconsiderados apenas os valores maiores relativos a erro do faturista.” Salienta, contudo, que as devoluções de compras de produtos agropecuários (que geram direito a crédito presumido) foram mantidas e “equivocadamente foram consideradas novamente na apuração da base de cálculo do débito.” Cita exemplo e pede a revisão da decisão quanto a esse aspecto.

Ao final de seu Recurso, requer o reconhecimento integral dos créditos.

## DO JULGAMENTO EM 2<sup>a</sup> INSTÂNCIA

Em sessão datada de 27/06/2013, esta 2<sup>a</sup> TO, da 4<sup>a</sup> Câmara, da 3<sup>a</sup> Seção desta Casa analisou o processo, havendo unanimemente por bem em converter o julgamento em diligência, expedindo a Resolução nº. 3402-000.553, cujo conteúdo, em síntese, asseverava a necessidade de esclarecimentos, *além de exatamente quais os itens que compõem as rubricas segregadas pela mesma em seu despacho decisório, também qual a efetiva participação no processo produtivo da empresa de cada item (“bem ou direito”) então evidenciado, bem como, que seja efetuado descritivo minucioso do referido processo, a fim de que seja possível aquilar sua participação em relação ao produto ou serviço ao final gerado.*

Ao fim, solicitou a elaboração do parecer conclusivo acerca das determinações solicitadas, bem como seja dada ciência ao Recorrente para que este tenha oportunidade de manifestar-se dentro do prazo de 30 dias.

## DA DILIGÊNCIA

O contribuinte foi intimado da decisão em 2<sup>a</sup> instância em 11/09/2013, conforme fls. 1941 (numeração eletrônica), sendo ao mesmo tempo intimado através do ‘Termo de Intimação nº 1’, a apresentar/informar, no prazo de 10 dias, *a finalidade dos produtos elencados em demonstrativo anexo no processo produtivo da empresa, devendo os dados prestados serem devidamente acobertados por laudo técnico ou documento correlato, no caso de dificuldade de visualização da destinação dos mesmos por terceiros estranhos à atividade desenvolvida.*

Em 20/09/2013 o Recorrente requereu através das fls. 1944 (numeração eletrônica), dilação de prazo por 30 dias para a apresentação dos documentos e esclarecimentos requeridos, asseverando ser exíguo o prazo determinado para cumprir a solicitação. A Autoridade Preparadora deferiu o pedido de dilação para o cumprimento das solicitações efetuadas.

Conforme consta às fls. 1946 (numeração eletrônica), o Recorrente requereu novo prazo de dilação, desta vez de 180 dias, asseverando que está passando por processo de recuperação judicial e teve redução significativa do número de colaboradores.

Em 17/12/2013 foi efetuado a Lavratura do Termo de Diligência Fiscal (fls. 1949 – n.e.). No Termo lavrado pela Autoridade Preparadora, consta que o segundo pedido de dilação de prazo foi indeferido, tendo em vista que não se trata de uma grande quantidade de operações a serem demonstradas, deste modo não há um grau de dificuldade que justifique uma nova prorrogação do prazo.

A Autoridade Preparadora ainda asseverou que *decorridos mais de 5 (meses) do início da diligência e mais de 45 (quarenta e cinco) dias da última prorrogação de prazo, nenhuma informação ou documento foram apresentados pelo contribuinte.*

Ante o exposto, encerrou a diligência encaminhando o processo a este Colegiado.

## DA DISTRIBUIÇÃO

Tendo o processo sido distribuído a esse relator por sorteio regularmente realizado, vieram os autos para relatoria, por meio de processo eletrônico, em 01 volume, numerado até a folha 1951 (mil novecentos e cinquenta e um), estando apto para análise desta Colenda 2<sup>a</sup> Turma Ordinária, da 4<sup>a</sup> Câmara, da 3<sup>a</sup> Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF.

É o relatório.

## Relatório

Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, Relator.

O recurso atende os pressupostos de admissibilidade e tempestividade, de modo que dele tomo conhecimento.

A matéria em discussão nos autos diz respeitos a pedido de resarcimento da contribuição à COFINS, formulado por sujeito interessado e parcialmente deferido pela Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/08/2015 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 04/08/2015 por ALEXANDRE KERN

Impresso em 20/08/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Autoridade Preparadora competente, sob o fundamento de que parte dos mesmos se referia à aquisições tributadas à alíquota zero, outra parte seria relativa a produtos que não se constituíam insumos, bem como, quanto aos créditos presumidos da agroindústria, glosados aqueles vinculados à revenda de produtos sem submissão ao processo industrial.

Após a tramitação pelas Instâncias originárias, o processo acendeu ao CARF, que houve por bem em converter o julgamento em diligência (através da Resolução nº 3402-000.554) para que quanto aos itens glosados por não caracterizarem, segundo entendimento Fiscal, como insumos no processo produtivo, a Autoridade Preparadora esclarecesse o papel de cada um no processo produtivo do sujeito passivo, justificando esta necessidade ante ao novo conceito de insumos para o PIS e a COFINS admitido no CARF.

Na realidade o que fundamentalmente se objetivava, era o conhecimento da vinculação de cada insumo que tivera seu crédito glosado, com a operação no contribuinte, para então se poder compreender melhor tratar-se de insumo ou não. Visava, ainda, ajustar a alteração de entendimento que se operou nas instâncias administrativas, especialmente no âmbito do próprio CARF, quanto ao conceito de *insumo* que é dado pela legislação, que não é nem tão estreita quanto aquela contida nas IN's nºs 247/2002 e 404/2004, e nem tão ampla quanto o conceito de despesa necessária do IRPJ.

Com isso, apesar do não atendimento a intimação, ainda assim há matérias de direito e também de fatos, estes quais aquilatáveis pela análise do que dos autos consta, que continuam passíveis de apreciação, e assim deve proceder a Administração, sob pena de cerceamento do direito de defesa, devendo ser analisado o processo com os elementos que nele se encontram acostados, aplicando àqueles que estiverem carentes de prova a cargo do sujeito passivo, a consequência de ausência de seu cumprimento.

Passa-se, assim, a análise de cada item elencado e em discussão neste processo:

#### 1. GLOSA DE CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA.

A Autoridade Fiscal glosou parte dos créditos presumidos de agroindústria apurados pelo contribuinte, sob a alegação de que os referidos créditos estavam vinculados à revenda de produtos sem submissão ao processo industrial anterior à subsequente (re)venda.

Em suma, entendeu que o contribuinte, enquanto agroindústria, teria tomado crédito presumido de aquisições de produtos destinados à mera revenda, o que, a teor do art. 8º, da Lei 10.925/2004, não preencheria os requisitos legais para referido enquadramento, devendo o contribuinte, por seu turno, demonstrar que teria submetido referidos produtos a processo de fabricação, o que, no entanto, não restou comprovado nos autos.

A situação em que se encontram os autos, com as provas carreadas pelo contribuinte, não permitem aquilatar o emprego que era dado a referidos produtos adquiridos junto a pessoas físicas ou outras cooperativas, a fim de poder aquilatar a assertividade ou não do posicionamento da Autoridade fiscal. Vigora, portanto, a presunção de legitimidade do ato administrativo, e, especialmente, os efeitos da distribuição do ônus da prova no processo administrativo tributário.

Tratando-se de pleito de direito de crédito, compete ao contribuinte a prova dos fatos constitutivos de seu direito, pena de não ser preenchido o requisito necessário ao seu exercício.

No caso dos autos, sequer o contribuinte usufruiu do direito que lhe concedera o CARF, para em sede de diligência, apresentar provas que pudessem sustentar seu pleito de créditos, de modo que resta apenas negar guarida ao pleito.

## 2. CRÉDITOS GLOSADOS POR NÃO SE ENQUADRAREM NO CONCEITO DE INSUMOS:

Quanto à glosa de crédito sobre os bens classificados como “inssumos”, registro que trata-se o processo de pedido de ressarcimento de interesse do contribuinte solicitante, e que, já em julgamento desta Turma verificou-se que os autos não continham qualquer detalhamento de quais inssumos discutia-se, tanto para o pleito, quanto para a glosa.

Transcrevo trecho da Resolução anteriormente determinada, para melhor elucidar a dúvida exposta:

Ressalta-se ainda, que o referido despacho, segregou novamente a rubrica denominada “b) apuração de créditos sobre bens utilizados como insumos”, sem, no entanto, esclarecer ou esmiuçar quais os “bens” e “direitos” analisados, e entendidos como não empregados no processo produtivo da recorrente, de modo, segundo sua ótica, a não ensejarem o crédito pleiteado.

Observa-se do relatório acima que o despacho resultou num tópico chamado Compras de produtos diversos: produtos que não representam aquisição de insumos no processo produtivo da empresa, sem trazer qualquer discriminação dos mencionados “insumos”.

Tenho que esta “janela” no processo não pode ser “autointerpretada” uma vez que os bens e direitos que a compunham não estão discriminados detalhadamente em qualquer documento dos autos, bem como, nem a própria DRJ relacionou os “bens” ou “direitos” sobre os quais analisava o direito perseguido pelo contribuinte;”

Em seguida, anoto que o contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos à fiscalização, a fim de que fosse possível elaborar o relatório conclusivo anteriormente solicitado, sem, no entanto, manifestar-se, a não ser para pedir dilação de prazo. Apensas de deferido o primeiro pleito e se indeferido o segundo pleito de apresentação de documentos, a verdade é que até esse momento, não foram trazidos aos autos as provas que eram demandadas pela turma julgadora, mesmo passado mais de ano da solicitação.

Sabemos que o momento apropriado para apresentação das provas que comprovem suas alegações é na propositura da impugnação ou no pedido apresentado. Temos conhecimento, também, que a regra fundamental do sistema processual adotado pelo Legislador Nacional, quanto ao ônus da prova, encontra-se cravada no art. 333 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

*Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

*I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

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

Tal dispositivo é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o

processo administrativo fiscal, posto que a obrigação de provar está expressamente atribuída para a autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito.

Nada obstante, o ônus da prova é invertido no caso de alegação da existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito. Na lide em epígrafe, o recorrente pleiteia créditos sobre bens e direitos que não conseguiu esclarecer aos autos, de forma que não se pode sem conhecimento dos mesmos, concedê-los.

Em virtude dessas considerações, é importante relembrar alguns preceitos que norteiam a busca da verdade real por meio de provas materiais.

Um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

Segundo Francesco Carnelutti as provas são fatos presentes sobre os quais se constrói a probabilidade da existência ou inexistência de um fato passado. A certeza resolve-se, a rigor, em uma máxima probabilidade.

A certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade.

Francesco Carnelutti compara a atividade de julgar com a atividade de um historiador. Segundo ele *o historiador indaga no passado para saber como as coisas ocorreram. O juízo que pronuncia é reflexo da realidade ou mais exatamente juízo de existência. Já o julgador encontra-se ante uma hipótese e quando decide converte a hipótese em tese, adquirindo a certeza de que tenha ocorrido ou não o fato. Estar certo de um fato quer dizer conhecê-lo como se houvesse visto.*

Como o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célebre. Mas a impossibilidade de conhecer a verdade absoluta não significa que ela deixe de ser perseguida como um relevante objetivo da atividade probatória.

A verdade encontra-se ligada à prova, pois é por meio desta que se torna possível afirmar idéias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade, ou certificar-se de sua exatidão jurídica. Ao direito somente é possível conhecer a verdade por meio das provas.

Posto isto, concluímos que a finalidade imediata da prova é reconstruir os fatos relevantes para o processo e a mediata é formar a convicção do julgador. Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar verossimilhança às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Neste contexto, a falta de apresentação de documentos e informações no tocante a “insumos” que lastreiam o direito do crédito requerido trouxe grandes prejuízos à instrução processual, pois tornou inviável a apuração da verossimilhança de suas alegações.

Assim, considero não comprovados os créditos sobre os quais incidam a discussão sobre conceito de “insumos”, vez que não atendido o ônus da prova pelo responsável, merecendo sob este aspecto, mantê-los indeferidos.

### **3. AQUISIÇÕES DE BENS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO, QUE NÃO PODEM GERAR CRÉDITO A DESCONTAR:**

Considerando que houveram glosas de aquisições diversas sob a rubrica de insumos, porém, sob o fundamento de que foram adquiridos bens sujeitos à alíquota zero, e que a Recorrente sustenta o direito de manutenção de crédito, nos termos do art. 17, da Lei nº 11.033/2004, esse tema será tratado, para todos os itens glosados, nos tópicos abaixo, sob o âmbito do “direito” aplicável.

#### *a) Aquisição de Ovos Incubáveis adquiridos de Pessoas Físicas:*

Considerando o disposto no artigo 8º, da Lei 10.925/2004, observa-se que a partir de 1º de agosto de 2004, as pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos Capítulos 2 a 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 09.01, 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, utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, como é o caso da recorrente.

É esta a norma legal que enquadra a aquisição dos chamados ovos incubáveis, que, ainda que tributados à alíquota zero, merecem “manutenção”. Assim, o precedente abaixo, proferido no sentido de conceder o direito ao crédito presumido sobre a aquisição de ovos incubáveis, corrobora o entendimento que mantenho a respeito:

*OVOS INCUBÁBEIS. PARCERIA RURAL. COMPRA E VENDA. DIREITO AO CRÉDITO PRESUMIDO. Considerando que há no contrato de parceria a previsão de que o produtor rural adquire a propriedade dos ovos incubáveis em função de produzir para si e para o parceiro, e que houve a compra e venda dos insumos veiculada em nota fiscal pertinente, é incabível sua descaracterização para prestação de serviços, devendo ser concedido o direito ao cômputo do crédito presumido de que trata o art. 8º, da Lei nº 10.925/2004 sobre referidas aquisições. (ACÓRDÃO: 3402-002.496 CARF - 3a. Seção - 4A CÂMARA / 2A TURMA ORDINÁRIA)*

Como se vê, ainda que a situação acima se diferencie na questão de prova e do motivo da glosa, ela é perfeitamente aplicável no sentido de ser concedido o crédito presumido, vez que os ovos incubáveis figuram como insumos no processo produtivo da agroindústria, e sendo adquirido de pessoa física, deve ser garantido o direito ao crédito presumido de que trata o dispositivo acima referenciado.

Tratando-se de insumo, os ovos incubáveis adquiridos de pessoas físicas, não submete-se à regra geral de vedação a tomada de créditos de que trata o inciso II, do §2º, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003 (ou Lei nº 10.637/2002, para o caso do PIS), pois fui justamente a inexistência de incidência nesta operação de compra que motivou a criação do crédito na modalidade *presumida*, pois que o produtor rural (ou cooperado), arcou com custos de

produção que sofreram incidência de PIS/COFINS, devendo, a bem da não cumulatividade, garantirem o direito ao seu desconto.

Assim, afasto a glosa do crédito presumido sobre a aquisição de ovos incubáveis.

*b) Compras com alíquota zero – Decretos 5.821/2006 e 6.426/2008: compras de produtos químicos tributados à alíquota zero efetuadas de pessoas jurídicas; e c) Compras com alíquota zero – Lei 10.925/2004: compra de insumos em geral*

No que concerne às compras de produtos químicos efetuadas de pessoas jurídicas e tributadas à alíquota zero, sou de entendimento de que caberia ser concedido o direito creditório seguindo o mesmo raciocínio exposto para os ovos incubáveis acima consignado, desde que referidos produtos houvessem sido empregados no processo produtivo da Recorrente.

No entanto, a despeito do Despacho Decisório de fls. 1671 (n.e) ser sucinto em relação ao motivo da glosa ser vedação legal – o que poderia ser contraposto provando ser este fertilizante ou derivado químico, um insumo – não é o que se denota nem da leitura da manifestação de inconformidade, nem do recurso voluntário interposto pelo sujeito interessado.

Nas duas oportunidades processuais em que se manifestou, o sujeito passivo limitou-se a discorrer sobre a ofensa aos princípios constitucionais como o da segurança jurídica e da legalidade, sem adentrar especificamente à contrapor as glosas efetuadas pela fiscalização na análise de se pedido.

Vê-se claramente nas razões do recorrente que ele pleiteia créditos com base em um conceito de insumos mais amplo e sua essencialidade à geração de receita, sustentando que os mesmos devem conceder o direito de crédito, sem, porém, manifestar-se sobre o papel dos produtos sobre os quais pretenderia o direito de crédito, no seu processo produtivo, e tampouco, sobre aqueles qualquer daqueles que foram especificamente glosados pela fiscalização.

Ressalta-se ainda o fato de que o contribuinte foi intimado especialmente para que se manifestasse sobre o papel dos referidos “insumos”, quedando-se silente, conforme já tratado anteriormente.

Assim, registro que não é possível aquilatar, de nenhum dos documentos anexados aos autos, qual o papel dos referidos produtos químicos mencionados no processo de produção ou fabricação dos bens do recorrente, bem como se seriam os mesmos, de alguma forma, repassados como insumos nas operações do interessado, de forma que, na esteira do que já considerei a respeito do *ônus probandi*, é de se manter o indeferimento já pontuado.

## 6. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS:

A respeito do indeferimento dos denominados “créditos extemporâneos”, observo que o motivo consignado pela Autoridade Preparadora na página 8 de 12 (fls. 1673 n.e) é estranho ao entendimento ao qual me afilio, uma vez que este considera ser imprescindível a existência do documento retificador dos anos anteriores para que se pudesse “materializar” o crédito.

Segundo compreendo, o direito ao crédito não nasce com a declaração acessória de sua existência, mas sim, com a ocorrência das operações jurídicas, fáticas e legais que o ensejam. Ao contrário da autoridade, penso ser prescindível a retificação das DACON's relativas aos "créditos passados" para que os mesmos sejam passíveis de apropriação e de utilização em períodos subseqüentes. Tudo, claro, dentro do período prescricional para sua apropriação em conta gráfica.

Expresso ainda, que este entendimento emana da interpretação que faço do §4º do artigo 3º da Lei 10.637/2002 que assim comanda:

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

[...]

*§ 4º. O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sé-lo nos meses subseqüentes.*

Como se vê, o dispositivo é taxativo, mencionando que créditos não aproveitados em determinados meses, poderão sé-los nos meses subseqüentes, sem atrelar qualquer necessidade de retificação de documentos, ou outras obrigações acessórias, para *nascimento* do direito.

Contudo, apesar do entendimento expressado acima, a ocorrência fática das operações que ensejariam o direito ao crédito então dito como não apropriado no mês de referência, dependeria da prova concreta de sua ocorrência, esbarrando novamente o sujeito interessado em trazer aos autos elementos que ajudassem na formação da convicção do julgador.

No mesmo sentido das outras glosas, o contribuinte pecou em não trazer ao processo pelo menos indícios de que os créditos extemporâneos *nasceriam* da ocorrência de operações sujeitas à concessão do direito perseguido, elemento até mesmo incendiário, do qual emanasse a verdade material acerca dos créditos, para que, retificados ou não retificados os documentos, se discutisse sua apropriação extemporânea.

Mesmo que meu entendimento seja de que não seria necessária a retificação – obrigação acessória – dos documentos fiscais para a apropriação extemporânea dos créditos, ainda assim tenho que sua materialidade deveria estar comprovada pelas notas fiscais de aquisição a que se referiam os valores, demonstrativo de que não utilizara tais créditos nos meses das aquisições, para assim, viabilizar a tomada em meses subseqüente. A ausência destes elementos faz carecer de guarida o pleito, na esteira do que já expus acima sobre o ônus da prova, merecendo ser mantida a glosa efetuada.

## 7. AJUSTES DE CRÉDITOS:

O recorrente alega que a autoridade teria efetivado ajustes negativos em seus créditos, provenientes de devoluções e cancelamentos, que deveriam garantir o direito ao créditos, mas que não teria sido considerado.

Vejamos sua irresignação.

*"(...) pois ao realizar a análise dos dados para a apuração dos créditos nas operações de devoluções de compra foram desconsiderados apenas os valores maiores relativos a erro do faturista.*

*Ocorre que as devoluções de compras de produtos agropecuários, os quais geram direito a crédito presumido, foram mantidas e equivocadamente foram consideradas novamente na base de cálculo do débito.*

*Como exemplo, cita-se a operação realizada em janeiro de 2007, na qual foi lançado na linha de ajuste negativo de crédito o valor de R\$480.400,25, desse montante o valor de R\$463.294,57 corresponde a devoluções de compra de produtos agropecuários, valor este que já foi considerado na apuração da base de cálculo de crédito presumido.” (fls. 2409 – n.e)*

Contudo, apesar do exemplo citado por amostragem pelo recorrente, aqui novamente o contribuinte deixou de comprovar que os valores das devoluções e cancelamentos já teriam composto o cômputo do crédito presumido, para com isso desconstituir a afirmação da autoridade fiscal, que ao contrário de lhe vedar integralmente o crédito, apenas está afirmando que o mesmo já foi aproveitado no cômputo do crédito presumido.

Assim, novamente a míngua de provas, deve ser mantida a glosa.

#### 8. RATEIO PROPORCIONAL:

Outra questão que se apresenta sob litígio, reside no “refazimento” dos cálculos procedidos pela Autoridade Fiscal, que entendeu que o percentual do rateio entre as receitas de venda de produtos sujeitos ao regime cumulativo e os não cumulativos, para fins de apropriação de créditos sobre os custos, despesas e encargos comuns a ambos, deveria levar em consideração apenas as receitas que estiverem relacionadas aos referidos custos, despesas e encargos, e não a receita bruta total da pessoa jurídica.

Por seu turno, a Recorrente sustenta que o cálculo do percentual do rateio deve levar em consideração a receita bruta proveniente da venda dos produtos sujeitos ao regime não cumulativo pela receita bruta total da pessoa jurídica, não efetuando a segregação intencionada pelo Fisco.

Nesse sentido, tenho que assiste razão à Recorrente, pois a letra da lei faculta às empresas que possuam parte de suas receitas sujeitas ao regime não cumulativo da COFINS/PIS, a apuração dos créditos de duas formas diferentes, quais sejam, pela apropriação direta, ou então pelo rateio proporcional, previstos respectivamente nos incisos I e II do §8º do artigo 3º da Lei 10.833/03.

Desta forma, observa-se que os produtos que a Recorrente comercializa têm origem nas mesmas matérias-primas e que a receita derivada destes produtos recai parte no regime cumulativo e parte no regime não cumulativo, e, considerando que o contribuinte afirma não possuir sistema integrado e coordenado de estoques, resta-lhe a opção de proceder à apropriação dos créditos pelo método do rateio proporcional, previsto no inciso II do já mencionado artigo, que se concretiza **“pela relação existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês”**.

Como dito, o referido dispositivo é expresso em determinar esta relação de rateio (acima destacada), não fazendo a menção desejada pela Autoridade Administrativa, de que a relação percentual utilizada no rateio deve ser ater aos limites dos custos, despesas e encargos comuns, vinculados à receita não cumulativa.

Não vislumbro, da leitura do comando legal ora em voga, que a expressão “receita bruta” trazida pelo legislador, possa ter sua interpretação modificada para qualquer outro tipo de “receita” que não a “receita total” da pessoa jurídica, pois que, em sentido estrito, receita bruta é, conforme definição extraída do próprio sítio da Receita Federal na internet:

*“A receita bruta compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido na operações de conta alheia, excluídas as vendas canceladas, as devoluções de vendas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente do comprador ou contratante, e dos quais o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário”*

Desta feita, cumpre frisar que o comando legal no qual baseia-se a regulamentação do rateio levado a efeito pela Recorrente designa a relação percentual entre as receitas sujeitas à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, tão somente.

Não se denota nenhuma espécie derivada do conceito de receita bruta total, na qual se pudesse entender que dali caberia a interpretação de receitas apenas relacionadas a uma determinada atividade da empresa, ou adstrita aos custos, despesas ou encargos que geram os créditos.

Deve ficar registrado, portanto, que no tocante às receitas provenientes de vendas de produtos ao exterior, na realidade deverá compor a receita bruta (numerador), quando decorrer de venda de produtos sujeitos a não cumulatividade, e em qualquer hipótese (vendas de produtos sujeitos ou não à não cumulatividade), deverá compor a receita bruta total da pessoa jurídica (denominador).

Assim, tenho que ao ser procedido ajustes no cômputo dos créditos, mesmo aqueles relativos a revenda de produtos (na parcela ao exterior, ao menos), deve observar essa relação aritmética.

## 9. CONCLUSÃO:

Na esteira das considerações acima tecidas, **voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário**, para deferir o direito ao cômputo do crédito presumido sobre a aquisição de ovos incubáveis.

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Jr. - Relator.

## Voto Vencido

Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, Relator.

O recurso atende os pressupostos de admissibilidade e tempestividade, de modo que dele tomo conhecimento.

A matéria em discussão nos autos diz respeitos a pedido de ressarcimento da contribuição à COFINS, formulado por sujeito interessado e parcialmente deferido pela Autoridade Preparadora competente, sob o fundamento de que parte dos mesmos se referia à aquisições tributadas à alíquota zero, outra parte seria relativa a produtos que não se constituíam insumos, bem como, quanto aos créditos presumidos da agroindústria, glosados aqueles vinculados à revenda de produtos sem submissão ao processo industrial.

Documento assinado digitalmente conforme MP-2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/08/2015 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 04/08/2015 por ALEXANDRE KERN

Impresso em 20/08/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Após a tramitação pelas Instâncias originárias, o processo acendeu ao CARF, que houve por bem em converter o julgamento em diligência (através da Resolução nº 3402-000.554) para que quanto aos itens glosados por não caracterizarem, segundo entendimento Fiscal, como insumos no processo produtivo, a Autoridade Preparadora esclarecesse o papel de cada um no processo produtivo do sujeito passivo, justificando esta necessidade ante ao novo conceito de insumos para o PIS e a COFINS admitido no CARF.

Na realidade o que fundamentalmente se objetivava, era o conhecimento da vinculação de cada insumo que tivera seu crédito glosado, com a operação no contribuinte, para então se poder compreender melhor tratar-se de insumo ou não. Visava, ainda, ajustar a alteração de entendimento que se operou nas instâncias administrativas, especialmente no âmbito do próprio CARF, quanto ao conceito de *insumo* que é dado pela legislação, que não é nem tão estreita quanto aquela contida nas IN's nºs 247/2002 e 404/2004, e nem tão ampla quanto o conceito de despesa necessária do IRPJ.

Com isso, apesar do não atendimento a intimação, ainda assim há matérias de direito e também de fatos, estes quais aquilatáveis pela análise do que dos autos consta, que continuam passíveis de apreciação, e assim deve proceder a Administração, sob pena de cerceamento do direito de defesa, devendo ser analisado o processo com os elementos que nele se encontram acostados, aplicando àqueles que estiverem carentes de prova a cargo do sujeito passivo, a consequência de ausência de seu cumprimento.

Passa-se, assim, a análise de cada item elencado e em discussão neste processo:

#### 1. GLOSA DE CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA.

A Autoridade Fiscal glosou parte dos créditos presumidos de agroindústria apurados pelo contribuinte, sob a alegação de que os referidos créditos estavam vinculados à revenda de produtos sem submissão ao processo industrial anterior à subsequente (re)venda.

Em suma, entendeu que o contribuinte, enquanto agroindústria, teria tomado crédito presumido de aquisições de produtos destinados à mera revenda, o que, a teor do art. 8º, da Lei 10.925/2004, não preencheria os requisitos legais para referido enquadramento, devendo o contribuinte, por seu turno, demonstrar que teria submetido referidos produtos a processo de fabricação, o que, no entanto, não restou comprovado nos autos.

A situação em que se encontram os autos, com as provas carreadas pelo contribuinte, não permitem aquilatar o emprego que era dado a referidos produtos adquiridos junto a pessoas físicas ou outras cooperativas, a fim de poder aquilatar a assertividade ou não do posicionamento da Autoridade fiscal. Vigora, portanto, a presunção de legitimidade do ato administrativo, e, especialmente, os efeitos da distribuição do ônus da prova no processo administrativo tributário.

Tratando-se de pleito de direito de crédito, compete ao contribuinte a prova dos fatos constitutivos de seu direito, pena de não ser preenchido o requisito necessário ao seu exercício.

No caso dos autos, sequer o contribuinte usufruiu do direito que lhe concedera o CARF, para em sede de diligência, apresentar provas que pudesse sustentar seu pleito de créditos, de modo que resta apenas negar guarda ao pleito.

## 2. CRÉDITOS GLOSADOS POR NÃO SE ENQUADRAREM NO CONCEITO DE INSUMOS:

Quanto à glosa de crédito sobre os bens classificados como “insumos”, registro que trata-se o processo de pedido de resarcimento de interesse do contribuinte solicitante, e que, já em julgamento desta Turma verificou-se que os autos não continham qualquer detalhamento de quais insumos discutia-se, tanto para o pleito, quanto para a glosa.

Transcrevo trecho da Resolução anteriormente determinada, para melhor elucidar a dúvida exposta:

Ressalta-se ainda, que o referido despacho, segregou novamente a rubrica denominada “b) apuração de créditos sobre bens utilizados como insumos”, sem, no entanto, esclarecer ou esmiuçar quais os “bens” e “direitos” analisados, e entendidos como não empregados no processo produtivo da recorrente, de modo, segundo sua ótica, a não ensejarem o crédito pleiteado.

Observa-se do relatório acima que o despacho resultou num tópico chamado Compras de produtos diversos: produtos que não representam aquisição de insumos no processo produtivo da empresa, sem trazer qualquer discriminação dos mencionados “insumos”.

Tenho que esta “janela” no processo não pode ser “autointerpretada” uma vez que os bens e direitos que a compunham não estão discriminados detalhadamente em qualquer documento dos autos, bem como, nem a própria DRJ relacionou os “bens” ou “direitos” sobre os quais analisava o direito perseguido pelo contribuinte.”

Em seguida, anoto que o contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos à fiscalização, a fim de que fosse possível elaborar o relatório conclusivo anteriormente solicitado, sem, no entanto, manifestar-se, a não ser para pedir dilação de prazo. Apensas de deferido o primeiro pleito e se indeferido o segundo pleito de apresentação de documentos, a verdade é que até esse momento, não foram trazidos aos autos as provas que eram demandadas pela turma julgadora, mesmo passado mais de um ano da solicitação.

Sabemos que o momento apropriado para apresentação das provas que comprovem suas alegações é na propositura da impugnação ou no pedido apresentado. Temos conhecimento, também, que a regra fundamental do sistema processual adotado pelo Legislador Nacional, quanto ao ônus da prova, encontra-se cravada no art. 333 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

*Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

*I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

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

Tal dispositivo é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, posto que a obrigação de provar está expressamente atribuída para a autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito.

Nada obstante, o ônus da prova é invertido no caso de alegação da existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito. Na lide em epígrafe, o recorrente pleiteia créditos sobre bens e direitos que não conseguiu esclarecer aos autos, de forma que não se pode sem conhecimento dos mesmos, concedê-los.

Em virtude dessas considerações, é importante relembrar alguns preceitos que norteiam a busca da verdade real por meio de provas materiais.

Um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

Segundo Francesco Carnelutti as provas são fatos presentes sobre os quais se constrói a probabilidade da existência ou inexistência de um fato passado. A certeza resolve-se, a rigor, em uma máxima probabilidade.

A certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade.

Francesco Carnelutti compara a atividade de julgar com a atividade de um historiador. Segundo ele *o historiador indaga no passado para saber como as coisas ocorreram. O juízo que pronuncia é reflexo da realidade ou mais exatamente juízo de existência. Já o julgador encontra-se ante uma hipótese e quando decide converte a hipótese em tese, adquirindo a certeza de que tenha ocorrido ou não o fato. Estar certo de um fato quer dizer conhecê-lo como se houvesse visto.*

Como o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célebre. Mas a impossibilidade de conhecer a verdade absoluta não significa que ela deixe de ser perseguida como um relevante objetivo da atividade probatória.

A verdade encontra-se ligada à prova, pois é por meio desta que se torna possível afirmar idéias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade, ou certificar-se de sua exatidão jurídica. Ao direito somente é possível conhecer a verdade por meio das provas.

Posto isto, concluímos que a finalidade imediata da prova é reconstruir os fatos relevantes para o processo e a mediata é formar a convicção do julgador. Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar verossimilhança às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Neste contexto, a falta de apresentação de documentos e informações no tocante a “insumos” que lastreiam o direito do crédito requerido trouxe grandes prejuízos à instrução processual, pois tornou inviável a apuração da verossimilhança de suas alegações.

Assim, considero não comprovados os créditos sobre os quais incidam a discussão sobre conceito de “insumos”, vez que não atendido o ônus da prova pelo responsável, merecendo sob este aspecto, mantê-los indeferidos.

### **3. AQUISIÇÕES DE BENS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO, QUE NÃO PODEM GERAR CRÉDITO A DESCONTAR:**

Considerando que houveram glosas de aquisições diversas sob a rubrica de insumos, porém, sob o fundamento de que foram adquiridos bens sujeitos à alíquota zero, e que

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/08/2015 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 04/08/2015 por ALEXANDRE KERN

Impresso em 20/08/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

a Recorrente sustenta o direito de manutenção de crédito, nos termos do art. 17, da Lei nº 11.033/2004, esse tema será tratado, para todos os itens glosados, nos tópicos abaixo, sob o âmbito do “direito” aplicável.

*a) Aquisição de Ovos Incubáveis adquiridos de Pessoas Físicas:*

Considerando o disposto no artigo 8º, da Lei 10.925/2004, observa-se que a partir de 1º de agosto de 2004, as pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos Capítulos 2 a 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 09.01, 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, utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, como é o caso da recorrente.

É esta a norma legal que enquadra a aquisição dos chamados ovos incubáveis, que, ainda que tributados à alíquota zero, merecem “manutenção”. Assim, o precedente abaixo, proferido no sentido de conceder o direito ao crédito presumido sobre a aquisição de ovos incubáveis, corrobora o entendimento que mantenho a respeito:

*OVOS INCUBÁBEIS. PARCERIA RURAL. COMPRA E VENDA.*  
*DIREITO AO CRÉDITO PRESUMIDO.* Considerando que há no contrato de parceria a previsão de que o produtor rural adquire a propriedade dos ovos incubáveis em função de produzir para si e para o parceiro, e que houve a compra e venda dos insumos veiculada em nota fiscal pertinente, é incabível sua descaracterização para prestação de serviços, devendo ser concedido o direito ao cômputo do crédito presumido de que trata o art. 8º, da Lei nº 10.925/2004 sobre referidas aquisições. (ACÓRDÃO: 3402-002.496 CARF - 3a. Seção - 4A CAMARA / 2A TURMA ORDINARIA)

Como se vê, ainda que a situação acima se diferencie na questão de prova e do motivo da glosa, ela é perfeitamente aplicável no sentido de ser concedido o crédito presumido, vez que os ovos incubáveis figuram como insumos no processo produtivo da agroindústria, e sendo adquirido de pessoa física, deve ser garantido o direito ao crédito presumido de que trata o dispositivo acima referenciado.

Tratando-se de insumo, os ovos incubáveis adquiridos de pessoas físicas, não submete-se à regra geral de vedação a tomada de créditos de que trata o inciso II, do §2º, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003 (ou Lei nº 10.637/2002, para o caso do PIS), pois fui justamente a inexistência de incidência nesta operação de compra que motivou a criação do crédito na modalidade *presumida*, pois que o produtor rural (ou cooperado), arcou com custos de produção que sofreram incidência de PIS/COFINS, devendo, a bem da não cumulatividade, garantirem o direito ao seu desconto.

Assim, afasto a glosa do crédito presumido sobre a aquisição de ovos incubáveis.

b) *Compras com alíquota zero – Decretos 5.821/2006 e 6.426/2008: compras de produtos químicos tributados à alíquota zero efetuadas de pessoas jurídicas; e c) Compras com alíquota zero – Lei 10.925/2004: compra de insumos em geral*

No que concerne às compras de produtos químicos efetuadas de pessoas jurídicas e tributadas à alíquota zero, sou de entendimento de que caberia ser concedido o direito creditório seguindo o mesmo raciocínio exposto para os ovos incubáveis acima consignado, desde que referidos produtos houvessem sido empregados no processo produtivo da Recorrente.

No entanto, a despeito do Despacho Decisório de fls. 1671 (n.e) ser sucinto em relação ao motivo da glosa ser vedação legal – o que poderia ser contraposto provando ser este fertilizante ou derivado químico, um insumo – não é o que se denota nem da leitura da manifestação de inconformidade, nem do recurso voluntário interposto pelo sujeito interessado.

Nas duas oportunidades processuais em que se manifestou, o sujeito passivo limitou-se a discorrer sobre a ofensa aos princípios constitucionais como o da segurança jurídica e da legalidade, sem adentrar especificamente à contrapor as glosas efetuadas pela fiscalização na análise de se pedido.

Vê-se claramente nas razões do recorrente que ele pleiteia créditos com base em um conceito de insumos mais amplo e sua essencialidade à geração de receita, sustentando que os mesmos devem conceder o direito de crédito, sem, porém, manifestar-se sobre o papel dos produtos sobre os quais pretenderia o direito de crédito, no seu processo produtivo, e tampouco, sobre aqueles qualquer daqueles que foram especificamente glosados pela fiscalização.

Ressalta-se ainda o fato de que o contribuinte foi intimado especialmente para que se manifestasse sobre o papel dos referidos “insumos”, quedando-se silente, conforme já tratado anteriormente.

Assim, registro que não é possível aquilatar, de nenhum dos documentos anexados aos autos, qual o papel dos referidos produtos químicos mencionados no processo de produção ou fabricação dos bens do recorrente, bem como se seriam os mesmos, de alguma forma, repassados como insumos nas operações do interessado, de forma que, na esteira do que já considerei a respeito do *ônus probandi*, é de se manter o indeferimento já pontuado.

## 6. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS:

A respeito do indeferimento dos denominados “créditos extemporâneos”, observo que o motivo consignado pela Autoridade Preparadora na página 8 de 12 (fls. 1673 n.e) é estranho ao entendimento ao qual me afilio, uma vez que este considera ser imprescindível a existência do documento retificador dos anos anteriores para que se pudesse “materializar” o crédito.

Segundo comprehendo, o direito ao crédito não nasce com a declaração acessória de sua existência, mas sim, com a ocorrência das operações jurídicas, fáticas e legais que o ensejam. Ao contrário da autoridade, penso ser prescindível a retificação das DACON’s relativas aos “créditos passados” para que os mesmos sejam passíveis de apropriação e de utilização em períodos subseqüentes. Tudo, claro, dentro do período prescricional para sua

Expresso ainda, que este entendimento emana da interpretação que faço do §4º do artigo 3º da Lei 10.637/2002 que assim comanda:

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

[...]

*§ 4º. O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sé-lo nos meses subsequentes.*

Como se vê, o dispositivo é taxativo, mencionando que créditos não aproveitados em determinados meses, poderão sé-los nos meses subsequentes, sem atrelar qualquer necessidade de retificação de documentos, ou outras obrigações acessórias, para *nascimento* do direito.

Contudo, apesar do entendimento expressado acima, a ocorrência fática das operações que ensejariam o direito ao crédito então dito como não apropriado no mês de referência, dependeria da prova concreta de sua ocorrência, esbarrando novamente o sujeito interessado em trazer aos autos elementos que ajudassem na formação da convicção do julgador.

No mesmo sentido das outras glosas, o contribuinte pecou em não trazer ao processo pelo menos indícios de que os créditos extemporâneos *nasceriam* da ocorrência de operações sujeitas à concessão do direito perseguido, elemento até mesmo incendiário, do qual emanasse a verdade material acerca dos créditos, para que, retificados ou não retificados os documentos, se discutisse sua apropriação extemporânea.

Mesmo que meu entendimento seja de que não seria necessária a retificação – obrigação acessória – dos documentos fiscais para a apropriação extemporânea dos créditos, ainda assim tenho que sua materialidade deveria estar comprovada pelas notas fiscais de aquisição a que se referiam os valores, demonstrativo de que não utilizara tais créditos nos meses das aquisições, para assim, viabilizar a tomada em meses subsequente. A ausência destes elementos faz carecer de guarida o pleito, na esteira do que já expus acima sobre o ônus da prova, merecendo ser mantida a glosa efetuada.

## 7. AJUSTES DE CRÉDITOS:

O recorrente alega que a autoridade teria efetivado ajustes negativos em seus créditos, provenientes de devoluções e cancelamentos, que deveriam garantir o direito ao créditos, mas que não teria sido considerado.

Vejamos sua irresignação.

*“(...) pois ao realizar a análise dos dados para a apuração dos créditos nas operações de devoluções de compra foram desconsiderados apenas os valores maiores relativos a erro do faturista.*

*Ocorre que as devoluções de compras de produtos agropecuários, os quais geram direito a crédito presumido, foram mantidas e equivocadamente foram consideradas novamente na base de cálculo do débito.*

*Como exemplo, cita-se a operação realizada em janeiro de 2007, na qual foi lançado na linha de ajuste negativo de crédito o valor*

*de R\$480.400,25, desse montante o valor de R\$463.294,57 corresponde a devoluções de compra de produtos agropecuários, valor este que já foi considerado na apuração da base de cálculo de crédito presumido.” (fls. 2409 – n.e)*

Contudo, apesar do exemplo citado por amostragem pelo recorrente, aqui novamente o contribuinte deixou de comprovar que os valores das devoluções e cancelamentos já teriam composto o cômputo do crédito presumido, para com isso desconstituir a afirmação da autoridade fiscal, que ao contrário de lhe vedar integralmente o crédito, apenas está afirmando que o mesmo já foi aproveitado no cômputo do crédito presumido.

Assim, novamente a míngua de provas, deve ser mantida a glosa.

#### 8. RATEIO PROPORCIONAL:

Outra questão que se apresenta sob litígio, reside no “refazimento” dos cálculos procedidos pela Autoridade Fiscal, que entendeu que o percentual do rateio entre as receitas de venda de produtos sujeitos ao regime cumulativo e os não cumulativos, para fins de apropriação de créditos sobre os custos, despesas e encargos comuns a ambos, deveria levar em consideração apenas as receitas que estiverem relacionadas aos referidos custos, despesas e encargos, e não a receita bruta total da pessoa jurídica.

Por seu turno, a Recorrente sustenta que o cálculo do percentual do rateio deve levar em consideração a receita bruta proveniente da venda dos produtos sujeitos ao regime não cumulativo pela receita bruta total da pessoa jurídica, não efetuando a segregação intencionada pelo Fisco.

Nesse sentido, tenho que assiste razão à Recorrente, pois a letra da lei faculta às empresas que possuam parte de suas receitas sujeitas ao regime não cumulativo da COFINS/PIS, a apuração dos créditos de duas formas diferentes, quais sejam, pela apropriação direta, ou então pelo rateio proporcional, previstos respectivamente nos incisos I e II do §8º do artigo 3º da Lei 10.833/03.

Desta forma, observa-se que os produtos que a Recorrente comercializa têm origem nas mesmas matérias-primas e que a receita derivada destes produtos recai parte no regime cumulativo e parte no regime não cumulativo, e, considerando que o contribuinte afirma não possuir sistema integrado e coordenado de estoques, resta-lhe a opção de proceder à apropriação dos créditos pelo método do rateio proporcional, previsto no inciso II do já mencionado artigo, que se concretiza **“pela relação existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês”**.

Como dito, o referido dispositivo é expresso em determinar esta relação de rateio (acima destacada), não fazendo a menção desejada pela Autoridade Administrativa, de que a relação percentual utilizada no rateio deve ser ater aos limites dos custos, despesas e encargos comuns, vinculados à receita não cumulativa.

Não vislumbro, da leitura do comando legal ora em voga, que a expressão “receita bruta” trazida pelo legislador, possa ter sua interpretação modificada para qualquer outro tipo de “receita” que não a “receita total” da pessoa jurídica, pois que, em sentido estrito, receita bruta é, conforme definição extraída do próprio sítio da Receita Federal na internet:

*"A receita bruta compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido na operações de conta alheia, excluídas as vendas canceladas, as devoluções de vendas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente do comprador ou contratante, e dos quais o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário"*

Desta feita, cumpre frisar que o comando legal no qual baseia-se a regulamentação do rateio levado a efeito pela Recorrente designa a relação percentual entre as receitas sujeitas à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, tão somente.

Não se denota nenhuma espécie derivada do conceito de receita bruta total, na qual se pudesse entender que dali caberia a interpretação de receitas apenas relacionadas a uma determinada atividade da empresa, ou adstrita aos custos, despesas ou encargos que geram os créditos.

Deve ficar registrado, portanto, que no tocante às receitas provenientes de vendas de produtos ao exterior, na realidade deverá compor a receita bruta (numerador), quando decorrer de venda de produtos sujeitos a não cumulatividade, e em qualquer hipótese (vendas de produtos sujeitos ou não à não cumulatividade), deverá compor a receita bruta total da pessoa jurídica (denominador).

Assim, tenho que ao ser procedido ajustes no cômputo dos créditos, mesmo aqueles relativos a revenda de produtos (na parcela ao exterior, ao menos), deve observar essa relação aritmética.

## 9. CONCLUSÃO:

Na esteira das considerações acima tecidas, **voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário**, para deferir o direito ao cômputo do crédito presumido sobre a aquisição de ovos incubáveis.

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Jr. - Relator.

## Voto Vencedor

Conselheiro Alexandre Kern - Redator designado.

O Colegiado, pelo voto de qualidade, dissentiu do relator quanto à possibilidade de tomada de créditos – básicos ou presumidos – em se tratando de bens não gravados com a exação, no caso concreto, ovos incubáveis (alíquota zero).

Incide a regra do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com a redação que lhe foi dada pelo art. 21 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que é taxativa: não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição, como é o caso dos bens tributados à alíquota zero.

Mantenha-se portanto a glosa.

E negue-se provimento ao recurso.

Sala de sessões, em 19 de março de 2015



Alexandre Kern

Redator designado

**Declaracão de Voto**