



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11020.002801/2009-34
ACÓRDÃO	3402-012.473 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de março de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MOINHOS GALÓPOLIS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/03/2006

LEI Nº 10.925/2004. ARTIGOS 8º E 9º. AQUISIÇÃO DE INSUMOS COM SUSPENSÃO DE INCIDÊNCIA DA COFINS. EFICÁCIA.

O artigo 17, III, da Lei nº 10.925/2004 e o artigo 5º da IN SRF 636/2006 estabelecem que tanto o direito ao crédito presumido de que trata o artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, quanto a suspensão da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS prevista no artigo 9º da Lei nº 10.925/2004, produziram efeitos a partir de 01/08/2004, relativamente às atividades previstas na redação original da Lei nº 10.925/2004, e a partir de 30/12/2004 em relação às atividades incluídas pela Lei nº 11.051/2004.

ÔNUS DA PROVA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO. LIQUIDEZ E CERTEZA. ARTIGO 373, INCISO I DO CPC.

No âmbito do processo administrativo fiscal, constando perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil a utilização integral do crédito para quitação de outro débito, o ônus da prova sobre o direito creditório recai sobre o contribuinte, incidindo a regra do artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. AQUISIÇÕES NÃO ONERADAS PELA CONTRIBUIÇÃO.

Não gera direito a crédito básico o valor da aquisição de bens e serviços onde comprovadamente não houve pagamento da contribuição.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Cynthia Elena de Campos, Luiz Carlos de Barros Pereira (substituto integral), Marcio José Pinto Ribeiro (substituto integral), Mariel Orsi Gameiro, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente). Ausente o conselheiro Leonardo Honório dos Santos, substituído pelo conselheiro Luiz Carlos de Barros Pereira.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 10-45.829, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS, que por unanimidade de votos julgou improcedente a manifestação de inconformidade interposta e não reconheceu o direito creditório, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/03/2006

PRINCÍPIO ADMINISTRATIVO. VERDADE MATERIAL.

O processo administrativo fiscal orienta-se pela busca da verdade matéria ou real, devendo toda a comprovação documental ser utilizada na apuração da veracidade do ocorrido de fato.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/03/2006

REGIME NÃO-CUMULATIVO. AQUISIÇÕES NÃO ONERADAS PELA CONTRIBUIÇÃO.

Não gera direito a crédito básico o valor da aquisição de bens e serviços onde comprovadamente não houve pagamento da contribuição.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de pedidos de restituição feitos através de PER/DCOMPs transmitidos em 03/03/2008, de valores relativos à COFINS não cumulativa tidos como recolhidos a maior.

Em 03/09/2009 a DRF de origem emitiu Despacho Decisório onde indeferiu os pedidos de restituição, argumentando, em síntese que:

(...) o reconhecimento do débito tributário, mediante a DCTF, com a indicação precisa do sujeito passivo e a quantificação do montante devido, constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente à exigência do referido débito, ex vi do art. 5º, § 1º, do Decreto-Lei nº 2.124, de 1984, o que equivale ao próprio lançamento do tributo. Assim, pago o débito tributário no exato montante declarado, não há que se cogitar da existência de valores pagos indevidamente ou a maior.

(...) no regime da não-cumulatividade da Cofins, o aproveitamento de crédito, para dedução do valor a recolher dentro do período de apuração, é uma faculdade do sujeito passivo, conforme previsto no art. 3º, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, já que aquele crédito pode também ser requerido em ressarcimento, ex vi do § 1º, art. 6º, do mesmo diploma legal. Ao preencher o Dacon original do 4º trimestre de 2004, relativo ao mês de outubro de 2004, sem o aproveitamento integral do crédito, conforme se verifica na Ficha 04, o sujeito passivo claramente deixou de exercer a opção facultada em lei. Essa conclusão fica mais evidente quando se analisa o valor do débito declarado na DCTF do mesmo período, onde o sujeito passivo declara a apuração do débito do Cofins para o mês de outubro no valor de R\$ 126.402,46, exatamente o valor que foi pago mediante os Darfs.

Mesmo retificando o Dacon em data posterior ao aproveitamento do crédito, essa retificação contraria claramente a opção exercida pela empresa, ao declarar em DCTF débito no valor de R\$ 126.402,46 e efetuar o pagamento da mesma importância.

(...) a mera retificação do Dacon não pode ser aceita para justificar a existência de indébito tributário e, por consequência, reconhecer o direito creditório almejado.

Não conformada com a decisão exarada, a contribuinte apresentou contestação onde alegou, em síntese, que seus créditos são decorrentes de diversos pagamentos indevidos de COFINS, todos eles devidamente constituídos, demonstrados e comprovados nas respectivas DCTFs e DACONS do período, ou seja, a empresa recolheu parcelas a maior de COFINS (DARFs), vez que, possuindo direito ao crédito integral decorrente da compra de insumos (trigo), aproveitou apenas 35% (trinta e cinco por cento) do valor relativo aos créditos decorrentes de tais aquisições, efetuadas junto a pessoas jurídicas e cooperativas de produção agropecuária.

Disse que tais pagamentos decorrem da não aplicação da suspensão da exigibilidade da contribuição prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004 no período entre a produção de efeitos da lei (01/08/2004) e a publicação da IN SRF nº 636

(04/04/2006), eis que esta última consistia em exigência normativa prevista na legislação para a aplicação da suspensão (art. 9º, § 2º da Lei 10.925/2004). Entendeu ser inequívoco e incontestável que no período referido a empresa, por atender todas as condições previstas na legislação vigente época, adquiriu o direito a aproveitar créditos de PIS sobre o valor integral das aquisições dos insumos, nos moldes previstos no art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Possuía, portanto, o direito de descontar os créditos integrais da contribuição aludida no que tange as aquisições de trigo efetuadas entre 01/10/2004 e 31/03/2006.

Alegou, também que antes de protocolar os pedidos de restituição, em consonância com a IN SRF nº 590/2005, retificou os DACONs originais, comprovando o crédito a que efetivamente tinha direito. Da mesma forma, nos termos da IN RFB nº 786/2007, retificou também as DCTFs, nelas informando o valor correto dos débitos de PIS efetivamente devidos em face do aproveitamento de crédito integral. Disse, ainda, que além da previsão legal de seu direito à restituição, obedeceu todos os procedimentos previstos para ter deferidos seus pedidos de restituição em razão de pagamentos a maior de COFINS.

Finalizou dizendo que demonstrada a insubsistência e improcedência do indeferimento do seu pleito, postulava fosse acolhida sua manifestação, devendo ser deferidos os pedidos de restituição eletrônicos referentes a pagamentos indevidos ou a maior de COFINS vinculados aos autos, tudo em caráter premente, nos termos da fundamentação que expôs.

A repartição de origem atestou a tempestividade da peça de contestação.

Analisados os autos neste Órgão, foi o processo devolvido à repartição de origem para verificação das alegações trazidas pela manifestante quanto à retificação de DCTFs e DACONs. Em atendimento, o Órgão preparador anexou documentos e produziu Informação. Nesta assentou (excertos):

2. (...) a interessada foi intimada a informar as razões que motivaram a realização dos alegados pagamentos indevidos ou a maior relativos aos Darfs elencados nos Perdcomps eletrônicos objeto deste processo.

3. Em resposta (...), a contribuinte informou que, em virtude da não-aplicação da suspensão da incidência do PIS e da Cofins, prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, entre agosto de 2004 e março de 2006, o trigo adquirido pela empresa nesse período estava sujeito ao pagamento das referidas contribuições. Disse que a Lei nº 10.925, de 2004, que previu a suspensão da incidência de PIS e Cofins sobre o trigo adquirido pela empresa, condicionou a aplicação de tal suspensão, prevista no caput do seu art. 9º, à regulamentação da matéria pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Argumentou que tal exigência somente foi cumprida com a publicação da IN SRF nº 636, em 4 de abril de 2006, momento em que passou, então, a produzir efeitos a suspensão aludida. Informou que recolheu o PIS e a Cofins em valores maiores do que deveria ter pago, porque em vez de utilizar crédito integral a que fazia jus, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, valeu-se do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004. Constatado que tinha realizado pagamentos indevidos, retificou os

Dacons e as DCTFs correspondentes. (...)4. Com o fim de verificar a forma de tributação do PIS e da Cofins das compras de trigo realizadas no período em questão, todos os fornecedores de trigo listados pela interessada, com exceção de um, que informou nas próprias notas fiscais que a venda foi realizada com suspensão da incidência do PIS e Cofins, foram intimados a informar se as vendas de trigo foram realizadas com a suspensão da incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins.

6. (...) dos 48 fornecedores: 36 realizaram as vendas com suspensão da incidência do PIS e Cofins; um sem incidência: outro sem apontamentos ou descontos de PIS e Cofins nas notas fiscais; um informou que vendeu com alíquota zero; apenas quatro informaram que realizaram vendas tributadas; três não responderam e dois não foram intimados porque os Avisos de Recebimento -AR foram devolvidos.

9. A maioria dos fornecedores que venderem o trigo com suspensão da incidência do PIS e da Cofins disseram que o fundamento para as vendas dessa forma foi o artigo 9º da Lei nº 10.925, de 2004.

10. Pelos valores envolvidos na compra de trigo, seguramente por ocasião da negociação com os fornecedores a interessada sabia se a operação iria realizar-se com suspensão ou não da incidência do PIS e da Cofins, porque o custo com a incidência seria um valor e sem outro. Então, ela tinha que apurar o seu crédito conforme a forma de tributação adotada pelo fornecedor.

11. Com a edição da Instrução Normativa SRF nº 636, de 4 de abril de 2006, a interessada alterou a forma de apuração de seus créditos, sem levar em consideração como a operação ocorreu, se com tributação do PIS e da Cofins por ocasião da compra do trigo. Era essencial, para que ela fizesse o crédito integral, que o PIS e a Cofins estivessem sido tributados. Se não o foram, não se tem como admitir o crédito integral.

11.1. Em suma, neste ponto, pode-se afirmar que: se a operação da compra de trigo realizou-se com suspensão da incidência do PIS e da Cofins, utiliza-se do crédito presumido; se efetivada com incidência, utiliza-se do crédito integral. Se por ocasião das compras a interessada utilizou-se do benefício previsto no artigo 9º da Lei nº 10.925, de 2004 - quer dizer, não pagou a contribuição - não há como ampliar o seu crédito posteriormente.

12. Sobre as compras de trigo tributadas, listadas na Tabela constante do item 8, acima, a interessada tem direito ao crédito integral, mas deverá comprovar que esse crédito não foi utilizado inicialmente, porque não restou comprovado pelos documentos apresentados que esse crédito não foi utilizado anteriormente. Nos Dacons originais constam apurações de créditos integrais e de créditos presumidos.

Cientificada da Informação a contribuinte apresentou nova manifestação em 25/06/2013. Nela registrou que:

- a autoridade fiscal referiu que a maioria dos fornecedores listados pela empresa informou que as vendas de trigo ocorridas entre 01/08/2004 e 31/03/2006 foram realizadas com a suspensão de COFINS ante o disposto no art. 9º da Lei nº 10.925/2004. Como estes fornecedores não submeteram as receitas de tais operações à tributação da referida contribuição, concluiu que, quanto às compras

de trigo em relação às quais não houve o recolhimento da contribuição, a empresa não possuía direito ao crédito integral previsto no art. 3º da Lei 10.833/2003. Entendeu, pois, que a empresa deveria apurar o crédito decorrente das aquisições de trigo efetuadas no período indicado de acordo com a forma de tributação adotada pelo fornecedor, pouco importando se a aplicação da suspensão da incidência de COFINS sobre as referidas operações violou as inúmeras orientações expedidas em diversas Soluções de Consultas da própria Receita Federal do Brasil;

- a Lei nº 10.925/2004, que previu a suspensão da incidência de COFINS sobre o trigo adquirido, entrou em vigor em 01/08/2004. No entanto, o seu art. 9º, § 2º, condicionou a aplicação de tal suspensão, prevista no caput do referido dispositivo legal, à regulação da matéria pela RFB. Tal exigência normativa somente foi cumprida com a publicação da IN SRF nº 636, de 2006, momento em que passou, então, a produzir efeitos a suspensão. Logo, as operações realizadas no período anterior à regulamentação do art. 9º estavam sujeitas à COFINS, visto que não se poderia cogitar da aplicação da suspensão da contribuição;
- a suspensão da contribuição não poderia ser validamente aplicada entre 01/08/2004 e 31/03/2006. Ainda que parte das vendas no período possa ter sido efetuada indevidamente com suspensão, porquanto os fornecedores não atentaram para as regras e orientações da RFB, tal fato não pode inviabilizar o aproveitamento do crédito integral oriundo da aquisição dos mencionados produtos;
- as vendas realizadas equivocadamente com suspensão de COFINS pelos fornecedores da empresa, no máximo, podem ser revistas com o lançamento de eventual crédito tributário contra os vendedores em razão da incidência da contribuição nas operações, ou seja, restando comprovado que a suspensão não era aplicável a tais operações, cabe à RFB tão-somente exigir dos fornecedores os valores a título de COFINS que deveriam ser recolhidos em razão das vendas realizadas; jamais tolher o direito legítimo da empresa ao aproveitamento do crédito integral oriundo de tais aquisições.
- resta incontroverso que a empresa possui o direito à restituição dos valores objetos dos pedidos, eis que em relação às aquisições de trigo efetuadas entre 01/08/2004 e 31/03/2006, aproveitou equivocadamente o crédito presumido, ao invés de utilizar o crédito integral a que fazia jus, recolhendo aos cofres públicos, a título de COFINS, valores maiores do que os efetivamente devidos. Também procedeu à alteração nos créditos deduzidos para desconsiderar o crédito presumido então utilizado e lançar mão do crédito integral sobre os insumos adquiridos. Obedeceu a todas as exigências normativas para tanto, tendo retificado DACONs originais para, em lugar do crédito presumido, aproveitar o crédito integral sobre o valor dos insumos adquiridos, em observância ao procedimento estabelecido no art. 11 da IN SRF nº 590/2005. Da mesma forma, em atenção ao disposto no art. 11 da IN RFB nº 786/2007, retificou as DCTFs,

informando a redução de COFINS decorrente da utilização do crédito integral no lugar do crédito presumido;

- requer a rejeição do entendimento veiculado pela Informação da autoridade fiscal, bem como o julgamento de procedência da manifestação de inconformidade, devendo-se reconhecer o direito creditório postulado por meio dos pedidos de restituição vinculados aos autos;
- em relação aos valores reconhecidos como passíveis de restituição (parcela incontroversa - item 13 da Informação), informa que encaminhará a documentação solicitada para restituição de seu crédito diretamente à DRF, em petição apartada, a fim de não obstar o prosseguimento do julgamento do processo.

A Contribuinte foi intimada da decisão de primeira instância em 28/08/2013 (e-fls. 1652) e apresentou o Recurso Voluntário em 27/09/2013, pelo qual pediu o integral provimento para que seja reconhecido o seu *“direito à apuração integral das aquisições de trigo de pessoas jurídicas cerealistas entre 01.10.2004 e 31.03.2006, ainda que tenham, indevidamente, utilizado a suspensão do art. 9º da Lei nº 10.925/2004 e, assim deferir a restituição pleiteada em razão dos pagamentos a maior no período.”*

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Cynthia Elena de Campos**, Relatora

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do recurso, bem como o preenchimento dos demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Mérito

Conforme exposto no relatório, o presente litígio refere-se aos pedidos de restituição realizados por meio dos formulários PER/DCOMP, transmitidos em 03/03/2008, para valores relativos à COFINS não cumulativo, que foram considerados recolhidos a maior. O fundamento dos pedidos é que, entre o início da vigência do artigo 9º da Lei nº 10.925, de 2004 (em 01/08/2004), e a publicação da Instrução Normativa SRF nº 636, de 2006 (em 04/04/2006), seria possível descontar integralmente os créditos relativos a produtos adquiridos de pessoas jurídicas e cooperativas de produção agropecuária, desde que esses produtos estivessem nas condições previstas para créditos nos artigos 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, ou seja, as vendas teriam que ser tributadas.

Em síntese, a controvérsia posta se refere à conclusão da DRF, mantida pela DRJ, sobre a possibilidade de apuração de créditos básicos decorrentes da aplicação do regime de suspensão previsto no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004.

Assim fundamentou o acórdão recorrido:

Muito embora tal tese encontre alicerçado entendimento no âmbito da RFB, no caso concreto se mostra correto o entendimento da repartição fiscal exarado na Informação produzida em 20/05/2013, especialmente no que tange à apuração de créditos integrais (chamados básicos), decorrentes da não aplicação do regime de suspensão previsto no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004. Isso porque:

1. **Legislação:** o art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, estabeleceu a suspensão da exigibilidade do PIS e da COFINS quando da venda de produtos agropecuários pelas pessoas jurídicas citadas no § 1º do art. 8º da mesma Lei. Já o § 2º do art. 9º da citada Lei, incluído pela Lei nº 11.051, de 2004, atribuiu à então SRF a determinação dos termos e condições sob os quais seria aplicada a suspensão da exigibilidade das contribuições. Esses termos e condições somente foram estabelecidos com a publicação da IN SRF nº 636, de 2006, posteriormente substituída pela IN SRF nº 660, de 2006. Esta última estabeleceu (art. 11, inciso I), que a suspensão da exigibilidade daquelas contribuições entraria em vigor a partir de **04/04/2006**, data de publicação da IN SRF nº 636, de 2006.

Além de determinar a aplicação da suspensão somente a partir da publicação da IN SRF nº 636, de 2006, a **IN SRF nº 660, de 2006, ao interpretar a concessão do crédito presumido nas aquisições de pessoa jurídicas (art. 8º, parágrafo único) e a concessão da suspensão da exigibilidade das contribuições para as pessoas jurídicas vendedoras (art. 9º), entendeu haver vinculação entre as duas normas, ou seja, o crédito presumido somente poderia ser concedido caso a venda ocorresse com suspensão.**

Com relação ao período aludido no presente processo, como não produzia efeitos a norma concessiva da suspensão, deveriam se submeter as vendas ao pagamento do PIS e da COFINS, sendo aplicável às aquisições decorrentes de tais operações a regra geral de desconto de créditos (arts. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003), com apropriação dos créditos mediante a aplicação das alíquotas normais (PIS - 1,65% e COFINS - 7,6%).

No entanto, **salienta-se que o inciso II do § 2º do art. 3º das Leis citadas requer que a aquisição de bens e de serviços esteja sujeita ao pagamento das contribuições, não devendo ser admitidos, portanto, créditos básicos quando a NF de venda informasse que a aquisição tivesse sido feita com suspensão da exigibilidade das contribuições.**

Isso assentado, demonstra-se nos itens subseqüentes a impossibilidade de apuração de créditos básicos (ditos integrais pela contribuinte). (sem destaque no texto original)

Observou o ilustre julgador de primeira instância que, ao efetuar a diligência solicitada, a repartição fiscal carrou aos autos elementos instrutórios que retrataram os verdadeiros fatos ocorridos (a maioria das empresas fornecedoras declarou que efetuou as vendas com suspensão).

Com relação às vendas realizadas com suspensão pelas empresas/cooperativas fornecedoras, cumpre observar que o artigo 17, III, da Lei nº 10.925/2004 e o artigo 5º da IN SRF 636/2006 estabelecem que tanto o **direito ao crédito presumido** de que trata o artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, **quanto a suspensão da incidência das contribuições** ao PIS e à COFINS prevista no artigo 9º da Lei nº 10.925/2004, produziram efeitos a partir de 01/08/2004, relativamente às atividades previstas na redação original da Lei nº 10.925/2004, e a partir de 30/12/2004 em relação às atividades incluídas pela Lei nº 11.051/2004.

Neste mesmo sentido se posicionou o Superior Tribunal de Justiça, a exemplo do julgamento ao **Recurso Especial nº 1.437.568/SC**, de relatoria do Eminentíssimo Ministro Mauro Campbell Marques, cuja Ementa abaixo transcrevo:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVOS. ARTS. 97, VI, 99 e 111, I, DO CTN. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA N. 282/STF. CREDITAMENTO SIMULTÂNEO DO CRÉDITO ORDINÁRIO PREVISTO NO ART. 3º, CAPUT, DAS LEIS NN. 10.637/2002 E 10.833/2003 E DO CRÉDITO PRESUMIDO PREVISTO NO ART. 8º DA LEI Nº 10.925/2004 POR UMA MESMA AQUISIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVOS E INÍCIO DA POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO AMBOS COM EFEITOS A PARTIR DE 1º/8/2004. INTERPRETAÇÃO DO ART. 17, III, DA LEI Nº 10.925/2004. LEGALIDADE DO ART. 5º DA IN SRF N. 636/2006. ILEGALIDADE DO ART. 11, I, DA IN SRF N. 660/2006 QUE FIXOU A DATA EM 4/4/2006.

1. Discute-se nos autos a possibilidade de aproveitamento simultâneo de crédito ordinário da sistemática não-cumulativa de PIS/PASEP e de COFINS, prevista no art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, com o crédito presumido previsto no art. 8º, § 1º, da Lei nº 10.925/2004, referente às aquisições feitas junto a pessoas jurídicas cerealistas, transportadoras de leite e agropecuárias que funcionam como intermediárias entre as pessoas físicas produtoras agropecuárias e as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, para o período de 1º/08/2004 a 03/04/2006.

2. Impossibilidade de conhecimento do recurso especial em relação aos arts. 97, VI, 99 e 111, I, do CTN, uma vez que os referidos dispositivos não foram enfrentados pelo acórdão recorrido. Ausência de prequestionamento. Súmula nº 282 do Supremo Tribunal Federal.

3. O crédito presumido, que corresponde a um percentual do crédito ordinário, trata de benefício fiscal que traduz verdadeira ficção jurídica, daí a denominação "presumido", pois concedido justamente nas hipóteses previstas no art. 3º, §2º, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, onde não é possível dedução de crédito ordinário pela sistemática não cumulativa, v.g., nas aquisições de insumos de pessoas físicas ou cooperados pessoa física (caput do art. 8º, da Lei n. 10.925/2004) e aquisições de insumos de pessoas jurídicas em relação às quais a lei suspendeu o pagamento das referidas contribuições (§ 1º do art. 8º, da Lei n. 10.925/2004).

4. O crédito presumido é benefício fiscal cujo objetivo é aliviar a cumulatividade nas situações onde não foi possível eliminá-la pela concessão do crédito ordinário. Desse modo, salvo disposição legal expressa, uma mesma aquisição não pode gerar dois creditamentos simultâneos para o mesmo tributo a título de crédito presumido e crédito ordinário, sob pena de ser concedida desoneração para além da não-cumulatividade própria dos tributos em exame.

5. Os arts. 3º, § 3º, I, "a", da IN SRF 636/2006 e 7º, I, da IN SRF 660/2006 condicionaram a existência de crédito presumido à aquisição de produtos com a tributação a título de PIS/PASEP e COFINS suspensa, na forma do art. 9º, da Lei n.10.925/2004. A necessidade de suspensão da incidência da contribuição na etapa anterior para possibilitar a fruição do crédito presumido não decorre das referidas instruções normativas, mas sim de interpretação sistemática da legislação que rege o creditamento ordinário e presumido.

6. O crédito presumido e a suspensão da incidência das contribuições produziram efeitos conjuntamente a partir de 1º/8/2004, nos termos do art. 17, III, da Lei nº 10.925/2004, de forma que as INs SRF nºs 636/2006 e 660/2006, ainda que sob o pálio do § 2º do art. 9º da referida Lei nº 10.925/2004, não poderiam alterar a data de concessão da suspensão da incidência das contribuições, mas tão somente disciplinar sua aplicação mediante a instituição de obrigações tributárias acessórias. Nesse sentido, está conforme a lei o art. 5º da IN SRF 636/2006, que fixou a data do início do crédito presumido e da suspensão em 1º/8/2004, e ilegal o art. 11, I, da IN SRF 660/06, que revogou o artigo anterior e, de forma equivocada, fixou a data do início do crédito presumido e da suspensão em 4/4/2006.

7. Esta Corte já enfrentou o tema da revogação da IN SRF n. 636/2006 pela IN SRF n. 660/2006 e concluiu que tal revogação não teve o condão de alterar de 1º/8/2004 para 4/4/2006 o início dos efeitos da suspensão da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS prevista no art. 9º, da Lei nº 10.925/04. Precedente: REsp nº 1.160.835/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 23/4/2010.

8. Nos termos do art. 17, III, da Lei nº 10.925/2004 e do art. 5º da IN SRF 636/2006, tanto o direito ao crédito presumido de que trata o art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, quanto a suspensão da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS prevista no art. 9º, da Lei nº 10.925/2004, produziram efeitos a partir de 1º/8/2004, relativamente às atividades previstas na redação original da Lei nº 10.925/2004, e a partir de 30/12/2004 em relação às atividades incluídas pela Lei nº 11.051/2004.

9. Tendo em vista que o acórdão recorrido reconheceu equivocadamente ao contribuinte o direito ao crédito ordinário pela sistemática não cumulativa no período de 1º/8/2004 a 4/4/2006, não é possível a esta Corte, à mingua de recurso da FAZENDA NACIONAL, afastar o acórdão no ponto, sob pena de incorrer em reformatio in pejus.

10. Por outro lado, uma interpretação sistemática da legislação, bem como os princípios da razoabilidade e moralidade não permitem a esta Corte conceder cumulativamente o crédito parcial (crédito presumido) onde já foi equivocadamente reconhecido o crédito total (crédito ordinário) ao contribuinte.

11. Portanto, deve ser reconhecido ao contribuinte o direito ao aproveitamento de créditos presumidos na forma do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 no período de 1º/8/2004 a 4/4/2006 somente em relação às aquisições não abrangidas pelo creditamento ordinário de PIS e COFINS pela sistemática não-cumulativa.

12. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. **(sem destaques no texto original)**

Com relação aos créditos, argumenta a defesa que havia aproveitado, por equívoco, o crédito presumido previsto pelo art. 8º da Lei nº 10.925/04, motivo pelo qual retificou os DACONs do período, apurando crédito integral (básico) sobre os insumos, o que gerou uma redução dos montantes devidos a título de PIS, conforme registrado nas DCTFs retificadoras, resultando no pagamento a maior sobre os valores que já havia recolhido.

Justifica que as vendas realizadas equivocadamente com suspensão da COFINS pelos fornecedores de trigo do Recorrente, no máximo, podem ser revistas com o lançamento de

eventual crédito tributário contra os vendedores em razão da incidência da contribuição nas operações.

Entendo que não assiste razão à defesa, uma vez que é expressamente admitido o desconto de crédito presumido em relação aos insumos do produto agroindustrial adquiridos de pessoa física ou de pessoa jurídica com suspensão da exigibilidade das contribuições.

No presente caso, cumpre observar que foi realizada diligência pela DRJ de origem, cujo Despacho de fls. 185 assim determinou:

Diante disto e visando a efetivação de uma criteriosa análise dos elementos contidos no Despacho Decisório comparativamente aos argumentos expendidos pela contribuinte, proponho a remessa do presente processo à DRF de origem, para que:

- a) tendo em vista a retificação de DACONs e DCTFs anteriormente à emissão do Despacho Decisório, efetue análise acerca dos PER/DCOMPs tratados no presente processo, informando, de forma clara e objetiva, o cabimento ou não dos valores solicitados em restituição;
- b) configurando-se valores passíveis de restituição, confeccione demonstrativo indicando, por PER/DCOMP transmitido, quais são;
- c) preste outras informações que entender necessárias;
- d) cientifique a contribuinte das informações prestadas nos autos e observe o direito ao contraditório.

Em Informação Fiscal foi apresentado pela Unidade Preparadora o seguinte resultado da apuração:

9. A maioria dos fornecedores que venderem o trigo com suspensão da incidência do PIS e da Cofins disseram que o fundamento para as vendas dessa forma foi o artigo 9º da Lei nº 10.925, de 2004.

10. Pelos valores envolvidos na compra de trigo, seguramente por ocasião da negociação com os fornecedores a interessada sabia se a operação iria realizar-se com suspensão ou não da incidência do PIS e da Cofins, porque o custo com a incidência seria um valor e sem outro. Então, ela tinha que apurar o seu crédito conforme a forma de tributação adotada pelo fornecedor.

11. Com a edição da Instrução Normativa SRF nº 636, de 4 de abril de 2006, a interessada alterou a forma de apuração de seus créditos, sem levar em consideração como a operação ocorreu, se com tributação do PIS e da Cofins por ocasião da compra do trigo. Era essencial, para que ela fizesse o crédito integral, que o PIS e a Cofins estivessem sido tributados. Se não o foram, não se tem como admitir o crédito integral.

11.1. Em suma, neste ponto, pode-se afirmar que: se a operação da compra de trigo realizou-se com suspensão da incidência do PIS e da Cofins, utiliza-se do

crédito presumido; se efetivada com incidência, utiliza-se do crédito integral. Se por ocasião das compras a interessada utilizou-se do benefício previsto no artigo 9º da Lei nº 10.925, de 2004 – quer dizer, não pagou a contribuição - não há como ampliar o seu crédito posteriormente.

12. Sobre as compras de trigo tributadas, listadas na Tabela constante do item 8, acima, a interessada tem direito ao crédito integral, **mas deverá comprovar que esse crédito não foi utilizado inicialmente, porque não restou comprovado pelos documentos apresentados que esse crédito não foi utilizado anteriormente.** Nos Dacons originais constam apurações de créditos integrais e de créditos presumidos.

13. Se a interessada comprovar o que consta do item 12, retro, os valores passíveis de restituição de Cofins são os que seguem, por PER/DCOMP:

Per/Dcomp - Cofins	Mês	Data pgto.	Valor Pago	Vlr. Pleiteado	Valor compra de trigo	Complemento de crédito de Cofins = 4,94% do valor das compras do mês	Valor a restituir
15013.50166.030 308.1.2.04-0953	10/2004	12/11/04	126.402,47	6.327,86	92.750,00	4.581,85	4.581,85
03829.89771.030 308.1.2.04-3023	11/2004	15/12/04	181.525,33	46.134,00	5.642,00	278,71	278,71
42864.62520.030 308.1.2.04-2587	12/2004	14/01/05	98.456,75	13.047,84	4.994,10	246,71	246,71
02810.78503.030 308.1.2.04-2070	01/2005	15/02/05	131.499,06	1.826,65			0,00
37735.35596.030 308.1.2.04-2530	02/2005	15/03/05	38.197,29	1.797,20			0,00

06259.89925.030 308.1.2.04-4563	04/2005	13/05/05	110.535,95	24.323,17			0,00
33752.37216.030 308.1.2.04-8217	05/2005	15/06/05	169.236,80	27.803,50			0,00
32500.54056.030 308.1.2.04-4046	06/2005	15/07/05	231.420,44	15.662,90			0,00
15375.63217.030 308.1.2.04-9171	08/2005	15/09/05	97.198,96	11.005,96	13.653,97	674,51	674,51
33804.63024.030 308.1.2.04-3038	09/2005	14/10/05	172.342,83	13.282,37			0,00
34643.84109.030 308.1.2.04-2802	10/2005	14/11/05	198.891,68	59.954,39	64.383,20	3.180,53	3.180,53
39771.45658.030 308.1.2.04-3277	11/2005	15/12/05	284.094,82	46.568,64	50.840,00	2.511,50	2.511,50
24926.92168.030 308.1.2.04-5006	12/2005	13/01/06	80.378,16	43.551,77			0,00
19099.83808.030 308.1.2.04-4009	01/2006	15/02/06	32.828,40	32.828,40			0,00
11182.13030.030 308.1.2.04-6876	02/2006	15/03/06	2.965,40	2.965,40			0,00
15321.88208.030 308.1.2.04-8403	03/2006	13/04/06	221.289,55	94.248,10			0,00
Totais				441.328,15		11.473,81	11.473,81

14. Dê-se ciência à contribuinte desta Informação, entregando-lhe cópia. Se for de seu interesse, a contribuinte poderá manifestar-se sobre esta Informação no prazo de trinta dias contados da ciência. Após esse prazo, se houver ou não a apresentação da manifestação da interessada, este processo deverá ser devolvido à DRJ para prosseguimento do julgamento. (sem destaque no texto original)

Por tais razões, não foi aceita a existência de créditos básicos para operações onde não houve pagamento das contribuições (PIS/COFINS), eis que a maior parte das empresas/cooperativas fornecedoras declararam ter efetuado a operação com suspensão da incidência das contribuições (art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004), consoante declarações constantes do processo (por exemplo, folhas 1.125; 1.127; 1.129; 1.134; 1.160; 1.192; 1.207; 1.227 e 1.239), o que acarretaria somente a apuração de créditos presumidos, como feito inicialmente pela contribuinte.

Como bem observado pelo ilustre julgador *a quo*, em sua manifestação a Recorrente discute, basicamente, aspectos de direito, nada registrando sobre a conclusão a que chegou a repartição fiscal, denotando, assim, aquiescência com o anotado na Informação, donde entende-se ser este mais um elemento que leva à convicção do acerto do entendimento contido no documento produzido pela repartição em 20/05/2013.

Todavia, por se tratar de pedido de crédito, tem-se que o ônus da prova é da Contribuinte, na forma prevista pelo artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

Neste sentido:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do Fato Gerador: 20/04/2007

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

(Acórdão nº 9303-007.218 – PAF nº 10840.909854/2011-86 – 3ª Turma da CSRF - Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Possas)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/04/2004

COMPENSAÇÃO. RECOLHIMENTOS INDEVIDOS DE COFINS/PIS. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO DIREITO CREDITÓRIO.

É ônus do contribuinte comprovar a liquidez e certeza de seu direito creditório, conforme determina o caput do art. 170 do CTN, devendo demonstrar de maneira inequívoca a sua existência.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE NEGADO.

(Acórdão nº 9303-002.562 – PAF nº 10120.904658/2009-26 – 3ª Turma da CSRF - Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Possas)

Diante de tais fatos, e considerando que a Recorrente não comprovou que o crédito básico apontado pela repartição fiscal não tenha sido utilizado anteriormente, não há fundamento para o reconhecimento do direito creditório pleiteado neste litígio, devendo ser mantida a decisão recorrida.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos