



PROCESSO	11070.900497/2017-15
ACÓRDÃO	3102-003.772 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA AGRÍCOLA MISTA GENERAL OSORIO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA. DESISTÊNCIA DO RECURSO.

A opção pela via judicial importa em renúncia às instâncias administrativas ou desistência de recurso acaso formulado.

EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. COOPERATIVAS.

A indicação acerca da inexistência de receitas tributadas nos Dacon retificadores apresentados e, ao mesmo tempo, a informação prestada em atendimento a intimações fiscais de que, ao contrário, haveria valores relevantes de receitas tributadas nos mesmos períodos, implica, à vista da inconsistência das informações fornecidas, o indeferimento do pedido de ressarcimento.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDA O PLEITO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos constitutivos de seu direito em pedido de repetição de indébito/ressarcimento, cumulado ou não com declaração de compensação. Não cabe a pretensão de ato de ofício para sanear ausência ou deficiência de provas que deveriam ser trazidas ao processo pelo pleiteante do direito.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações à respeito da condição de cerealista da Recorrente, e, na parte conhecida, em negar-lhe provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3102-

003.746, de 22 de maio de 2026, prolatado no julgamento do processo 11070.900500/2017-92, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Jorge Luis Cabral, Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antonio de Souza Correa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que julgou o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao suposto crédito de PIS/PASEP.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, em síntese abaixo, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA. DESISTÊNCIA DO RECURSO.

A opção pela via judicial importa em renúncia às instâncias administrativas ou desistência de recurso acaso formulado.

RESSARCIMENTO. DISCUSSÃO JUDICIAL.

É vedado o ressarcimento à pessoa jurídica com processo judicial em que a decisão definitiva a ser proferida pelo Poder Judiciário possa influir no valor do ressarcimento solicitado.

EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. COOPERATIVAS.

A indicação acerca da inexistência de receitas tributadas nos Dacon retificadores apresentados e, ao mesmo tempo, a informação prestada em atendimento a intimações fiscais de que, ao contrário, haveria valores relevantes de receitas tributadas nos mesmos períodos, implica, à vista da inconsistência das informações fornecidas, o indeferimento do pedido de ressarcimento.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO DO CRÉDITO.

Na hipótese de não haver o ressarcimento de créditos da contribuição para o PIS/Pasep ou da Cofins, no prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias da data do protocolo do pedido de ressarcimento, deve-se acrescer, à parcela acaso deferida, mas apenas a partir do 361º dia do protocolo do pedido, juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, acumulados mensalmente até o mês anterior à disponibilização do crédito, além de juros de 1% (um por cento) no mês em que tal disponibilização ocorrer.

A Recorrente tomou ciência da Decisão de Primeira Instância e apresentou Recurso Voluntário alegando o seguinte, em síntese:

- I. Afirma que o Despacho Decisório indeferiu pedidos de ressarcimento relativo ao crédito presumido destinado à agroindústria, por entender que a atividade da Recorrente não se enquadraria no previsto nos capítulos 15 e 23 (óleo e farelo de milho). No entanto, a atividade exercida atende ao capítulo 10, da NCM, também sujeito ao crédito presumido.
- II. Faria jus ao crédito presumido por exercer a atividade de beneficiamento do milho, com as características do regulamento técnico do MAPA, deixando o milho apto à exportação e ao consumo humano ou animal.
- III. A atividade desenvolvida seria de produção.
- IV. Os produtos adquiridos da atividade agrícola são insumos da atividade industrial da Recorrente, além de outros insumos como lenha e energia elétrica necessários ao beneficiamento dos grãos para exportação.
- V. Teria havido derrogação tácita do § 4º, incisos I e II, do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, pelo art. 17, da Lei nº 11.003/2004.
- VI. Faria jus aos créditos ordinários pois teria informado equivocadamente o DACON tendo-o corrigido, fato este ignorado pela fiscalização.
- VII. Nas notas fiscais identificadas como vendas com suspensão, mas que foram tributadas, o crédito continua válido pois a suspensão decorre da Lei, e não da liberalidade dos contribuintes.
- VIII. As exclusões desconsideradas pelo Despacho Decisório por ausência de provas são devidas pela atividade cooperativa, mas não detalha a alegação.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

Desta forma, estando atendidos os requisitos legais e, considerando informações constantes deste Recurso Voluntário, requer a Contribuinte:

- a) Recebimento e processamento do presente Recurso Voluntário;*
- b) A reforma total da decisão ora combatida, pelas razões de fato e de direito ofertados nesta;*
- c) Outrossim, requer-se:*

- 1) *Reconhecimento do processo produtivo das mercadorias classificadas nos capítulos 10 e 12 da NCM, relacionadas no caput do art. 8º da Lei 10.925/2004 desempenhado pela recorrente;*
 - 2) *Manutenção do crédito presumido na plenitude da lei, considerando o processo produtivo desempenhado, e ao final, havendo saldo credor, permitido sua compensação com demais débitos do contribuinte junto a RFB e/ou ressarcimento em dinheiro;*
 - 3) *Considerar todas as vendas efetuadas do mercado interno de soja em grãos como vendas com suspensão de PIS e Cofins;*
 - 4) *Considerar as exclusões da base de cálculo do PIS e Cofins efetuadas pela Contribuinte uma vês que são lealmente previstas e permitidas as sociedades cooperativas;*
 - 5) *Correção e ressarcimento dos valores pleiteados com a incidência da taxa SELIC a partir de cada período de apuração.*
- TUDO ISTO em homenagem ao Direito e, como medida da mais elevada J U S T I Ç A!*

Este é o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade, no entanto, tomo conhecimento apenas parcial, pelas razões que passo a expor.

Da manutenção do Crédito Presumido e a condição de cerealista

A Recorrente pleiteia o crédito presumido do PIS/COFINS, com base no art. 8º da Lei nº 10.925, de

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todas da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

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

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

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

(...)

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

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

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

Alega que sua atividade não se confunde com a atividade de cerealista, e que, portanto, não está excluída do direito ao crédito presumido. Para tanto, apresenta uma descrição de suas atividades nas e.fls. 103 a 105, conforme podemos ver a seguir:

Portanto, em conformidade com a lei 9.972/2000 regulamentada pelo decreto 6.268/2007 e instruções normativas do Ministério da Agricultura e do Abastecimento, a contribuinte desenvolve o processo produtivo (beneficiamento), no qual se alteram as características originais, aperfeiçoando as mercadorias, para o consumo humano ou animal, resultando os grãos/mercadorias comercializadas, exportadas, através das seguintes etapas assim sintetizadas:

1ª ETAPA – Recebimento e Classificação A contribuinte adquire produtos (milho) de pessoas físicas e outras pessoas jurídicas, que chegam a granel carregados em caminhões, mercadorias úmidas e com impurezas, fora do padrão de exportação, passam então por uma classificação (de acordo com o tipo de mercadoria e suas características) que considera aspectos físicos do produto: umidade, impurezas, PH, presença de insetos, odor entre outros. A classificação dos cereais é efetuada por pessoal capacitado e treinado constantemente. A coleta das amostras é realizada por um sistema de coleta que permite rapidez e eficiência. A umidade da massa do grão é medida nas amostras por analisadores eletrônicos de alta confiabilidade a impureza é analisada em máquina de pré-limpeza portátil, também é medido o teor de ardidos e avariados da mercadoria. Toda esta análise é realizada para saber como realmente o produto está e qual processo de industrialização ele irá sofrer. Classificados, os grãos seguem para as moegas para serem descarregados e receberem o processo de industrialização, no qual consiste em secagem e limpeza.

2ª ETAPA- Descarga de insumos A descarga é realizada em moegas de concreto, onde os insumos são depositados e seguem em elevadores de cargas até a máquina de pré-limpeza.

3ª ETAPA – Pré-limpeza dos Grãos

Nas máquinas de pré-limpeza é realizada a exaustão do pó, os grãos são transportados até as máquinas de pré-limpeza para a retirada da maior parte dos resíduos e impurezas (terra e demais resíduos que vem junto aos grãos no ato da colheita).

4ª ETAPA – Secagem Após a pré-limpeza os grãos são transportados até os secadores verticais por meio de elevadores de cargas, onde o calor gerado pela queima de lenha vegetal (reflorestamento) dentro de fornalhas flui através das colunas de grãos dentro dos secadores, retirando a umidade excessiva dos cereais até um padrão próprio e seguro para o armazenamento. Secagem é um tratamento térmico que reduz a umidade da massa de grãos.

O sistema de secagem se compõe de secador com coluna de secagem, difusores de ar metálicos, exatores axiais ou centrífugos, fornalha, ciclone e transportadores de carga. As fornalhas fornecem a fonte calorífica para a secagem dos grãos.

5ª ETAPA – Pós-limpeza Após a secagem os grãos passam pelas máquinas de pós-limpeza, onde ocorre a limpeza mais apurada, com a separação dos grãos quebrados.

6ª ETAPA – Armazenagem e Controle de Qualidade Após os processos de limpeza e secagem os grãos então são transportados até os armazéns graneleiros (silos) onde ficam armazenados aguardando sua comercialização para serem expedidos. Durante o período de armazenamento os grãos são conservados dentro dos armazéns por sistema de aeração, monitorados pelos sistemas de termometria e acionados de acordo com as condições meteorológicas. Estes sistemas são essenciais devido à dinâmica de comportamento da umidade e temperatura da massa de grãos dentro dos silos. Umidades e temperaturas elevadas podem ocasionar deterioração do produto e gerar perdas enormes. E não se estabelecendo a temperatura faz-se a “transilagem”, transposição da massa de grãos no próprio silo ou para outro armazém.

Controle de pragas Tratamento preventivo: se o período de armazenagem for longo, há a aplicação de inseticidas sobre os grãos durante o transporte para o silo ou armazém, protegendo-os contra ataque de pragas.

Tratamento curativo: fumigação ou expurgo, técnica empregada para eliminar qualquer infestação de pragas mediante uso de gás.

Tratamento preventivo: se o período de armazenagem for longo, há a aplicação de inseticidas sobre os grãos durante o transporte para o silo ou armazém, protegendo-os contra ataque de pragas.

Controle integrado (Monitoramento da Massa de Grãos): métodos eficientes de amostragem de insetos e medição da temperatura e umidade visando integrar diversas medidas e métodos de controle, que associados ao controle de pragas, minimizam perdas qualitativas e quantitativas na armazenagem.

7ª ETAPA – Expedição Efetuada a comercialização dos grãos, estes são retirados dos armazéns e transportados até as tulas metálicas pelo sistema de correias e elevadores de cargas de carregamento onde é feito o embarque nos caminhões para expedição. Junto a cada armazém graneleiro (silo) existe um sistema de carregamento rodoviário (balança) para a expedição dos grãos. Os grãos são transportados por correias e elevadores de canecas até as caixas de carregamento. Como se verifica, a mercadoria, milho, não é comercializada/exportada no mesmo estado que adquirida pela Contribuinte, devendo necessariamente ser beneficiada (atividade agroindustrial/industrial), através do processo produtivo descrito anteriormente e conceituado como Atividade Agroindustrial no Inc. I do art. 6º da IN SRF 660/2006; e no art. 3º da IN RFB 1911/2019, normas complementares da Lei, nos exatos termos do Inc. I do art. 100 do CTN.

Tratamento curativo: fumigação ou expurgo, técnica empregada para eliminar qualquer infestação de pragas mediante uso de gás.

Com base nesta descrição defende que se enquadra no inciso I, do art. 6º, da IN SRF nº 660/2006:

Art. 6º Para os efeitos desta Instrução Normativa, **entende-se por atividade agroindustrial:**

I - a atividade econômica de produção das mercadorias relacionadas no caput do art. 5º, excetuadas as atividades relacionadas no art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990; e

II - o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial, relativamente aos produtos classificados no código 09.01 da NCM.

Parágrafo único. A operação de separação da polpa seca do grão de café, realizada pelo produtor rural, pessoa física ou jurídica, não descaracteriza o exercício cumulativo a que se refere o inciso II do caput.

Já Autoridade Tributária assim motivou a desconsideração do crédito presumido, e.fl. 8:

Quanto ao item descrito no primeiro parágrafo, a contribuinte pretende um benefício a que não tem direito, eis que se trata de crédito possível apenas às Pessoas Jurídicas que produzam as mercadorias descritas no art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Produção não se confunde com limpeza, secagem ou manutenção de qualidades já existentes no produto original, quando da sua aquisição, no caso cereais. Veja-se que não ocorre qualquer alteração das características originais dos produtos, como alega a contribuinte, eis que esta adquire cereais a granel e vende cereais a granel. Esse é, simplesmente, o procedimento da cooperativa: atuar na comercialização destes cereais – uma cerealista, portanto. Nesse sentido, incabível tal pretensão.

Veja-se, abaixo, a redação legal do benefício que, no § 4º declara que as empresas que realizam as atividades descritas pela contribuinte não têm direito ao crédito aqui pleiteado:

(...)

Ademais, note-se que a interessada relata, em resposta à intimação, a existência de processo judicial (MS nº 5001013.63.2016.404.7105), onde objetiva o reconhecimento da “qualidade de empresa produtora de mercadorias classificadas entre os capítulos 8 a 12 da NCM e relacionadas no Caput do 8º da lei 10.925/2004 a fim de assegurar o direito ao ressarcimento do crédito presumido apurado sobre insumos adquiridos de pessoas físicas e jurídicas com suspensão de PIS e Cofins, proporcionalmente as exportações” (sic). Com isso, tem-se, a respeito desse assunto, uma opção exercida pela contribuinte de levar tal assunto ao judiciário, impedindo a sua análise na esfera administrativa. Com isso, impera o indeferimento do crédito presumido solicitado.

Além disto, expõe que o art. 47, da IN RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, traz uma lista exaustiva dos créditos presumidos passíveis de ressarcimento, e aqueles previstos no art. 8º, da Lei nº 10.925/2004 não constam desta lista.

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância detalhou melhor a questão do mandado de segurança, inclusive reproduzindo o resultado da decisão na qual a Justiça Federal afastou a condição de industrial, ou a atividade de produção da Recorrente, por reconhecer que a mesma revende produtos in natura, não alterando características dos produtos que dá entrada no seu estabelecimento. (e.fls. 70 e 71)

Este processo deu baixa definitiva no dia 22/11/2023.

A Decisão de Primeira Instância entendeu que este ponto específico está sob apreciação judicial e importou em renúncia à instância administrativa.

Entendo que neste caso, aplica-se a Súmula CARF nº 1.

Súmula CARF nº 1

Aprovada pelo Pleno em 2006

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes:

*Acórdão nº 101-93877, de 20/06/2002 Acórdão nº 103-21884, de 16/03/2005
Acórdão nº 105-14637, de 12/07/2004 Acórdão nº 107-06963, de 30/01/2003
Acórdão nº 108-07742, de 18/03/2004 Acórdão nº 201-77430, de 29/01/2004
Acórdão nº 201-77706, de 06/07/2004 Acórdão nº 202-15883, de 20/10/2004
Acórdão nº 201-78277, de 15/03/2005 Acórdão nº 201-78612, de 10/08/2005
Acórdão nº 303-30029, de 07/11/2001 Acórdão nº 301-31241, de 16/06/2004
Acórdão nº 302-36429, de 19/10/2004 Acórdão nº 303-31801, de 26/01/2005
Acórdão nº 301-31875, de 15/06/2005*

De forma que abstenho-me de apreciar esta questão.

Mérito

Dos Créditos Ordinários do PIS/COFINS

Neste ponto a Recorrente alega que verificou ter informado equivocadamente vendas com receitas tributadas no DACON, e que realizou as devidas retificações, mas que a Autoridade Tributária não teria considerado estas retificações.

Já no Despacho Decisório, e.fl. 10, a Autoridade Tributária assim se manifestou:

No que se refere à dita revisão que teria sido feita pela contribuinte, apesar das diversas intimações formalizadas e a apresentação de documentos pela empresa, a mesma não logrou êxito em comprovar tal situação, muito ao contrário: na planilha apresentada pela interessada, quando descreveu as receitas mensais, classificando-as, deixou de incluir as receitas tributadas, nominando apenas as receitas por ela classificadas como não tributadas (exclusões).

Tal procedimento, aliás, apesar de aparentar uma tentativa de alterar a realidade, não foi capaz de impedir a comprovação de que, ao contrário do que indicou nas retificações efetuadas nas DACON do período, onde informou que todas as receitas seriam não tributadas, houve, sim, receitas tributadas. Tal comprovação, feita pela própria contribuinte em suas planilhas, juntadas à fl. 170, como arquivo não paginável, põe por terra o argumento de existência de créditos evidenciados nas suas DACON (retificadas) do período, eis que estas não representam a verdade fática. Ainda, quando instada a apresentar as Notas Fiscais que representariam as vendas com suspensão, incluiu, nestas, Notas Fiscais de vendas tributadas. Mais uma vez, não conseguiu demonstrar o que alegou.

No Acórdão Recorrido, a DRJ08 reproduz planilha apresentada pela própria Recorrente no dossiê de análise dos créditos pleiteados (10010.026425.0217-58), e destaca que a alegação é de que as vendas realizadas não seriam tributadas por se enquadrarem I, do art. 9º, da Lei nº 10.925/2004 o que, paradoxalmente à parte não conhecida das alegações em sentido contrário do Recurso Voluntário, revela um reconhecimento pela Recorrente de sua condição de cerealista.

Além disto o referido Acórdão destaca que apesar das exclusões apontadas pela Recorrente, ainda restaram receitas tributáveis, e o Despacho Decisório não estabeleceu que estas vendas com suspensão eram relacionadas a venda de soja. Não houve juntada de elementos probatórios que confirmassem as alegações da Recorrente neste ponto.

O ônus da prova é matéria tratada no artigo 373, da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, o novo Código de Processo Civil.

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

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

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

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

I - recair sobre direito indisponível da parte;

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

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo. A questão fundamental para se determinar o ônus da prova é a autoria da proposição da ação. É comum a afirmação de que à parte que acusa cabe a incumbência de provar suas alegações.

De fato, é o que ocorre no lançamento tributário, quando a autoridade tributária, quer por notificação de lançamento, quer por auto de infração, figura como autor da pretensão de direito e, portanto, precisa incumbir-se do ônus probatório. O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, é bem claro neste sentido, na medida em que expressa este conceito no seu artigo 9º, como podemos ver reproduzido a seguir:

“Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

O mesmo encontramos no Decreto nº 7.574, de 29 de dezembro de 2011, que regula a determinação e exigência de créditos tributários da União, nos seus artigos 25 e 26.

“Art. 25. Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 9º , com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).

Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º , § 1º)

Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º , § 2º)”

Vemos ainda que a escrituração regular faz prova a favor do sujeito passivo, desde que os fatos nela registrados sejam comprovados por documentos hábeis, conforme o *caput* do artigo 26, acima, e novamente a responsabilidade de provar cabe ao autor da ação, conforme previsto no seu parágrafo único, neste caso a autoridade fiscal, quando assim se configurar.

A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata do Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e é de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, reproduz o mesmo conceito, como podemos notar pela reprodução dos seus artigos 36 e 37, a seguir:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

No entanto, no caso em questão não se trata de fato constitutivo do direito da Fazenda Pública, mas sim da Recorrente, que pleiteia o ressarcimento de créditos de contribuições aos quais teria direito, neste caso, ela própria figurando como autora e, portanto, suportando o ônus da prova.

É necessário também ressaltar que, no que diz respeito a prova a favor do contribuinte, em razão da manutenção de contabilidade regular, seus registros precisam estar de acordo com os documentos fiscais comprobatórios, o que vale dizer que cabe a autoridade tributária verificar se os registros escriturais refletem adequadamente notas fiscais e outros documentos fiscais, especialmente em relação aos seus montantes, aspectos formais e natureza das operações a que se refiram.

Desta forma, cabe à Recorrente demonstrar a correta constituição dos créditos pleiteados, fato este que entendo não ter ocorrido no presente processo em relação a este item, de forma que considero sem razão à Recorrente.

Concordo integralmente com a Decisão de Primeira Instância, e considero sem razão à Recorrente.

Diante de todo o exposto, voto por conhecer parcialmente o Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações a respeito da condição de cerealista da Recorrente, e no mérito por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações a respeito da condição de cerealista da Recorrente, e, na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator