



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11080.903880/2013-74  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-010.361 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de abril de 2023  
**Recorrente** COOPERATIVA DOS AGRICULTORES DE PLANTIO DIRETO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

NULIDADE DA DECISÃO A *QUO*. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE E ADEQUADA. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA.

Não é passível de nulidade a decisão de primeira instância que esteja devidamente motivada e fundamentada, possibilitando o pleno exercício do direito de defesa do contribuinte.

DIREITO CREDITÓRIO. LIQUIDEZ E CERTEZA. ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 373, I DO CPC

Em processos decorrentes da não-homologação de declaração de compensação, deve o Contribuinte apresentar e produzir todas as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito de crédito. 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, aplicando-se o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITO.

Em regra, não geram créditos no regime da não-cumulatividade das contribuições as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. As aquisições de bens para revenda em operações, nas quais não houve a cobrança das contribuições, ainda que por erro dos fornecedores na aplicação indevida de suspensão, não geram direito ao crédito da contribuição não-cumulativa, por força da vedação estabelecida pelo art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-010.343, de 25 de abril de 2023,

prolatado no julgamento do processo 11080.903871/2013-83, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luis Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Mateus Soares de Oliveira (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Mateus Soares de Oliveira.

## **Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Versa o presente litígio sobre Pedido de Ressarcimento de PIS-PASEP/COFINS, originado de créditos vinculados às receitas de exportação com base no disposto no art. 5º da Lei n.º 10.637/2002 e no art. 6º da Lei n.º 10.833/2003.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil emitiu o Despacho Decisório Eletrônico, reconhecendo parcialmente o direito creditório pleiteado, considerando a seguinte conclusão:

- No demonstrativo de cálculo fornecido pelo interessado, os fretes de compras informados não correspondem aos fretes de compras dos bens para revenda e dos bens utilizados como insumos. Fornecedores de mercadorias informados na planilha dos fretes de compra não são fornecedores informados nas planilhas de bens para revenda e de bens utilizados como insumos. Após intimado a relacionar os fretes efetivamente pagos em cada compra dos bens para revenda e dos bens utilizados como insumos, o interessado não conseguiu informar os fretes pagos em cada operação de compra. Desta forma foram glosados, conforme planilha anexa, os valores de fretes informados no demonstrativo de cálculo, porque não foi possível relacioná-los com os bens adquiridos.

- Não foram admitidos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS das aquisições de bens para revenda, cujas vendas foram efetuadas pelos fornecedores com alíquota zero, com o fim específico de exportação ou com suspensão nos termos do art. 9º da Lei 10.925/2004 e art. 2º, § 2º da IN 660/2006.

- Também foram glosados créditos referentes a complemento de preço relativo a 2007. Nos meses de maio e novembro de 2010, foi constatada uma diferença entre o valor total de grãos adquiridos no mês, conforme a planilha de aquisição de bens para

revenda, e o valor informado no demonstrativo de cálculo. A diferença de valores foi glosada. Os créditos da Contribuição para a COFINS relativos ao 1º trimestre de 2008 foram incluídos no pedido de ressarcimento dos créditos da Contribuição para a COFINS do 2º trimestre de 2008, realizado em 15/05/2013. Os créditos relativos a Contribuição para a COFINS do 1º trimestre de 2008 decaíram, pois o pedido de ressarcimento não foi efetuado dentro do prazo de cinco anos após o encerramento do trimestre-calendário.

Cientificada do Despacho Decisório, a Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

A Contribuinte foi intimada do v. acórdão de primeira instância, apresentando tempestivamente o Recurso Voluntário, pelo qual pediu pela reforma da decisão pelas seguintes razões:

*i)* Preliminarmente: Nulidade da decisão recorrida por ausência de fundamentação, desvio de finalidade, prejuízo ao Contraditório, Ampla Defesa e ao Devido Processo Legal;

*ii)* No mérito, o cerne da questão se detém à análise da possibilidade de aproveitamento de créditos decorrentes de aquisições de produtos (soja) adquiridos pela Contribuinte e equivocadamente destacados por alguns de seus fornecedores como passíveis de aproveitamento da suspensão prevista no artigo 9º, III, da Lei nº 10.925/2004, visto que a empresa Recorrente utiliza tais produtos para revenda, o que impede a fruição da regra de suspensão pelo fornecedor segundo a legislação de regência;

*iii)* Não exerce atividade agroindustrial ou utilizou os produtos adquiridos como insumo na fabricação de quaisquer produtos;

*iv)* Tem sido aplicada equivocadamente a norma suspensiva;

*v)* Aplica-se o Princípio da Verdade Material;

*vi)* Cabe o retorno dos autos à origem para a realização de diligência.

Inicialmente, este Colegiado decidiu por converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto desta Relatora, para verificação se as mercadorias adquiridas dos fornecedores não foram objeto de recolhimento das contribuições, bem como comprovação da efetiva atividade exercida pela Recorrente, de forma a avaliar o cumprimento dos requisitos da IN SRF 660/2006.

Com isso, foram determinadas as seguintes providências:

a) Diligencie junto ao estabelecimento da empresa, de forma a constatar a atividade efetivamente exercida, especialmente se a Recorrente exerce atividade agroindustrial, bem como se as mercadorias adquiridas poderiam ser classificadas como insumo na fabricação de produtos, ou se as atividades são apenas de revenda de mercadorias;

b) Analise os documentos apresentadas pela Recorrente em Recurso Voluntário, apurando eventual direito creditório invocado;

- c) Caso necessário, intimar a Contribuinte para prestar esclarecimentos e documentos adicionais que se fizerem necessários;
- d) Confirme se houve recolhimento de PIS e COFINS nas operações vinculadas às Notas Fiscais objeto das glosas efetuadas;
- e) Elaborar Relatório Conclusivo sobre as apurações e resultado da diligência;
- f) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

A diligência foi cumprida através do Termo de Comunicação e Ciência, com manifestação da Contribuinte apresentada nos autos.

Após, o julgamento do recurso novamente foi convertido em diligência para as seguintes providências:

- a) Intimar a Recorrente para comprovar se as mercadorias são de fato revendidas no mercado interno;
- b) Analisar a documentação constante dos autos e outros documentos porventura apresentados pela Recorrente, manifestando-se, conclusivamente, se a Contribuinte é pessoa jurídica preponderantemente exportadora e faz jus à suspensão das contribuições, conforme determina o artigo 40 da Lei 10.865/2004;
- c) Realizar eventuais diligências que julgar necessárias para constatação especificada nesta Resolução;
- d) Elaborar Relatório Conclusivo e recálculo sobre as apurações e resultado da diligência;
- e) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

Com a Informação Fiscal e intimação da Contribuinte, o processo retornou para julgamento.

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:

### **Pressupostos legais de admissibilidade**

Conforme já analisado em Resolução anterior, o Recurso Voluntário é tempestivo e deve ser conhecido.

### **Preliminarmente**

Pede a Recorrente para que seja declarada a nulidade da decisão recorrida por ausência de fundamentação, desvio de finalidade, prejuízo ao Contraditório, Ampla Defesa e ao Devido Processo Legal.

A decisão recorrida espelhou o convencimento do ilustre Julgador de primeira instância, sendo abordados os argumentos da defesa, os quais não foram acatados.

Como já observado no v. **Acórdão n.º 3402-009.942**, de relatoria do ilustre Conselheiro Pedro Sousa Bispo, em julgamento ao **PAF n.º 11080.903882/2013-63**, referente à mesma Contribuinte, reproduzo a mesma conclusão demonstrada na r. decisão ora recorrida:

Em que pesem as alegações do recorrente, resta evidente nos autos que as planilhas demonstrativas que acompanham o Relatório da Ação Fiscal indicam claramente as glosas efetuadas, onde são declinadas cada uma das respectivas Notas Fiscais glosadas, com o período, número, valor, nome e CNPJ do fornecedor.

Por sua vez, o recorrente limitou-se a tecer alegações diversas, onde discorre sobre a possibilidade da realização de venda, com suspensão de PIS e COFINS, de determinados produtos agropecuários, conclui que por ter apenas revendido as mercadorias que adquiriu, não preencheria os requisitos na legislação capazes de sustentar a realização de vendas com suspensão de PIS e COFINS em seu favor e reclama que não poderia ter seu direito creditório sujeito à regularidade das operações de venda promovidas por seus fornecedores.

Contudo, em nenhum momento o recorrente procura provar o que alega. Não acostou qualquer documentação à sua defesa, para embasar seus argumentos. Poderia, por exemplo, buscar comprovar que ao menos parte das operações glosadas, de fato não teriam ocorrido com suspensão, mesmo que por uma amostragem dentre as operações relacionadas nas planilhas que embasaram o Relatório Fiscal, mas nada fez para contestar todas as glosas minuciosamente apontadas nas planilhas demonstrativas.

Já a fiscalização relata claramente que não foram admitidos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS das aquisições de bens para revenda, cujas vendas foram efetuadas pelos fornecedores com alíquota zero, com o fim específico de exportação ou com suspensão.

Ressalto, ainda, que o intuito do ressarcimento, como a própria palavra já deixa claro, é o de ressarcir, de devolver à empresa um valor que foi devidamente recolhido aos cofres públicos. No caso da suspensão em comento, como a operação não se sujeitava ao recolhimento de PIS e de Cofins pelos fornecedores, não será devido ao interessado qualquer valor a título de ressarcimento.

Eventual crédito passível de restituição ou ressarcimento pode ser autorizado desde que comprovada sua certeza e liquidez. O simples protocolo do pedido de ressarcimento não é suficiente para demonstrar a existência do crédito, visto ser indispensável que a origem do crédito seja comprovada por documentação hábil que dê suporte aos valores pleiteados. Desta forma, a não comprovação da certeza e liquidez do crédito alegado obsta o deferimento do pedido de ressarcimento.

No caso, o recorrente, embora alegue o suposto crédito, não comprovou sua liquidez e certeza. Em sua defesa, limita-se a discorrer sobre a possibilidade da

realização de venda, com suspensão de PIS e COFINS, de determinados produtos agropecuários, quando não é esse o caso abordado nos autos.

As glosas foram efetuadas pelo fato das aquisições terem ocorrido com suspensão do recolhimento das contribuições, por isso o procedimento fiscal corretamente glosou os créditos indevidamente apurados nestas operações. O recorrente, por sua vez, limitou-se a reclamar contra o procedimento fiscal adotado, sem procurar comprovar que as conclusões da fiscalização poderiam estar equivocadas, demonstrando que ao menos parte das operações poderiam, na verdade, não terem sido objeto de suspensão, o que sequer procurou fazer.

Em suma, resta claro que inexistente nulidade a ser sanada, e não estão configuradas as hipóteses do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, segundo o qual são nulos somente os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, o que não é o caso.

Portanto, deve ser afastada nulidade pleiteada pela Recorrente.

### **Mérito**

A empresa acima identificada transmitiu o PER/DCOMP nº 05585.15329.100513.1.1.09-5507, pelo qual solicitou o ressarcimento de créditos vinculados às receitas de exportação com base no disposto no art. 5º da Lei nº 10.637/2002 e no art. 6º da Lei nº 10.833/2003, no montante de R\$ 1.339.152,05, relativo a Cofins apurado para o 2º trimestre de 2009.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre emitiu, em 09/02/2015, Despacho Decisório Eletrônico reconhecendo parcialmente o direito creditório pelo valor de R\$ 335.304,05.

Não foram admitidos créditos da Contribuição referente às aquisições de mercadorias destinadas à revenda, efetuadas pelos fornecedores com alíquota zero, com o fim específico de exportação ou com suspensão, nos termos do art. 9º da Lei 10.925/2004 e art. 2º, § 2º da IN 660/2006.

Como relatado, a Contribuinte apresentou os seguintes argumentos de defesa:

- Foram equivocadamente destacados por alguns de seus fornecedores como passíveis de aproveitamento da suspensão prevista no artigo 9º, III, da Lei nº 10.925/2004, visto que a empresa efetivamente utiliza tais produtos para revenda, o que impede a fruição da regra de suspensão pelo fornecedor segundo a legislação de regência;
- Não exerce atividade agroindustrial e não utiliza ou utilizou os produtos adquiridos como insumo na fabricação de quaisquer produtos;
- Os créditos solicitados decorrem, principalmente, das aquisições de soja de pessoas jurídicas para revenda (mercado interno e exportação), sendo que tais aquisições seriam parte das operações que realiza e que decorreriam da disponibilidade de grãos durante a safra e da sua

capacidade de armazenagem, uma vez que sua estrutura não atende a demanda existente, surgindo a necessidade de operações de venda imediata do produto por incapacidade de escoamento (interno e externo).

A Lei n.º 10.925/2004 dispõe sobre a suspensão das contribuições para o PIS e a COFINS, condicionando-a ao processo industrial, como prevê o artigo 9º, abaixo colacionado:

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:

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

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

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

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

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

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

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

Já a Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006 assim prevê:

Art. 2º Fica suspensa a exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda:

I - de produtos in natura de origem vegetal, classificados na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) nos códigos:

a) 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os códigos 1006.20 e 1006.30;

b) 12.01 e 18.01;

II - de leite in natura;

III - de produto in natura de origem vegetal destinado à elaboração de mercadorias classificadas no código 22.04, da NCM; e

IV - de produtos agropecuários a serem utilizados como insumo na fabricação dos produtos relacionados no inciso I do art. 5º.

§ 1º Para a aplicação da suspensão de que trata o caput, devem ser observadas as disposições dos arts. 3º e 4º.

§ 2º Nas notas fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão, deve constar a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com especificação do dispositivo legal correspondente.

Como observado na decisão recorrida, consta nos autos que as planilhas demonstrativas que acompanham o Relatório da Ação Fiscal indicam as glosas efetuadas, onde são declinadas cada uma das respectivas Notas Fiscais glosadas, com o período, número, valor, nome e CNPJ do fornecedor.

Observo que a improcedência do pedido pela DRJ de origem teve por principal motivação a ausência de provas da liquidez e certeza do crédito invocado. **O Ilustre julgador de primeira instância consignou que em nenhum momento a Contribuinte comprovou suas alegações, tampouco acostou qualquer documentação para demonstrar que as operações glosadas de fato não teriam ocorrido com suspensão.**

No entanto, o Recurso Voluntário foi instruído com Notas fiscais de Entrada e Saída (fls. 472 a 582), reiterando a Recorrente que as operações se referem à revendas de mercadorias adquiridas de terceiros.

Da análise de tais documentos, de fato constam as operações classificadas pelos seguintes códigos fiscais:

- **CFOP 5102:** Classificam-se neste código as vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros para industrialização ou comercialização, que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento. Também serão classificadas neste código as vendas de mercadorias por estabelecimento comercial de cooperativa destinadas a seus cooperados ou estabelecimento de outra cooperativa.
- **CFOP 5117:** Classificam-se neste código as vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento, quando da saída real da mercadoria, cujo faturamento tenha sido classificado no código "5.922 – Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura".
- **CFOP 5922:** Classificam-se neste código os registros efetuados a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura.

Diante de tais indícios, inicialmente o julgamento do recurso foi convertido em diligência através da Resolução nº 3402-002.137 (fls. 585-592), para verificação se as mercadorias adquiridas dos fornecedores não foram objeto de recolhimento das contribuições, bem como comprovação da efetiva atividade exercida pela Recorrente, de forma a avaliar o cumprimento dos requisitos da IN SRF 660/2006.

Em cumprimento à diligência, a Unidade de Origem apresentou nos autos o Termo de Comunicação e Ciência de fls. 604 a 606 com as seguintes informações:

Nos termos da Resolução de fls. 585 a 592 nº 3402002.137 da 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária do CARF foi aberto o procedimento fiscal diligência, examinando-se as questões descritas a seguir.

**Conforme já informado no processo 11080-903.882/2013-63, constatamos que a atividade econômica principal exercida pela empresa, no período compreendido entre o 1º trimestre de 2008 e o 4º trimestre de 2010 era o comércio atacadista de defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes e corretivos do solo, assim como o comércio atacadista de soja e de outras matérias-primas agrícolas.** E a natureza jurídica da empresa era de cooperativa. **A recorrente não exercia a atividade agroindustrial.** Assim, as mercadorias adquiridas não poderiam ser classificadas como insumo na fabricação de produtos, sendo adquiridas para revenda.

Nas notas fiscais de fls. 504 a 511 consta como emitente Leindecker & Cia Ltda do município de Carazinho/RS, nas notas fiscais de fls. 502 e 512 a 528 consta como emitente Giovelli e Cia Ltda do município de Santo Ângelo/RS, nas notas fiscais de fls. 486 a 499 e 539 a 548 consta como emitente Câmara Agroalimentos SA do município de Santa Rosa/RS, na nota fiscal eletrônica de fl. 529 consta como emitente Cotribá – Cooperativa Mista General Osório Ltda do município de Cruz Alta/RS, e como destinatário de todas as notas fiscais citadas a filial da interessada no município de Rio Grande/RS. Nas notas fiscais de produtor de fls. 474 a 475 consta como emitente Faz do Salso Agricultura e Pecuária Ltda do município Arroio Grande/RS, nas notas fiscais de produtor de fls. 473 e 476 consta como emitente Fundação Dr. Carlos Barbosa Gonçalves do município de Jaguarão/RS, e como descrição do produto de todas as notas fiscais citadas “soja tipo exportação”. Nas notas fiscais de fls. 500 a 501 e 530 a 538 consta como emitente Cocevil Comércio de Cereais Ltda do município de Tupancireta/RS e como destinatário a filial da interessada no município de Rio Grande/RS. Nas aquisições de soja das notas fiscais acima citadas, trata-se de mercadoria destinada à exportação. Todas as aquisições de soja foram remetidas para a filial da interessada no município portuário de Rio Grande/RS, porto no qual o contribuinte efetua as suas exportações. Em várias notas fiscais consta a expressão “venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, Lei 10.925/2004”. Os fornecedores do contribuinte apenas se equivocaram na especificação do dispositivo legal correspondente, deveria ter sido citado como dispositivo legal o art. 40 da Lei 10.865/2004 e não a Lei 10.925/04. A interessada recebeu entre janeiro de 2008 e dezembro de 2010, em períodos de fornecimento de soja distintos, documentos auxiliares de notas fiscais eletrônicas e notas fiscais de aquisição de soja do mesmo fornecedor onde constava o dispositivo legal da suspensão de forma incorreta. Era obrigação da interessada informar os seus fornecedores do equívoco. O contribuinte manteve esta situação durante todo o período fiscalizado, só para dizer depois que teria direito ao crédito. Nos documentos auxiliares de notas fiscais eletrônicas de venda do

contribuinte de fls. 478 e 481 a 485, consta como endereço do emitente o município de Palmeira das Missões/RS e o destinatário BSBIO Ind. E Com. de Biodiesel Sul Brasil SA do município de Passo Fundo/RS, no documento auxiliar de nota fiscal eletrônica de venda da interessada de fl. 479, consta como endereço do emitente o município de Palmeira das Missões/RS e o destinatário Olfar Ind. E Com. De Óleos Vegetais do município de Erechim/RS. Consultando-se as notas fiscais eletrônicas, constatamos que as vendas da interessada foram efetuadas sem o pagamento da Contribuição do PIS/PASEP e da COFINS. O valor das contribuições se encontra zerado nas notas fiscais. Em anexo, fls. 596 a 603, as notas fiscais eletrônicas correspondentes aos documentos auxiliares de nota fiscal eletrônica de fls. 478 e 479. Conforme determinação do inciso II do § 4º do art. 8º e do § 4º do art. 15 da Lei n 10.925, de 2004, a pessoa jurídica cerealista, ou que exerça atividade agropecuária e a cooperativa de produção agropecuária, deverão estornar os créditos referentes à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, quando decorrentes da aquisição dos insumos utilizados nos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência das contribuições. Os documentos auxiliares de notas fiscais eletrônicas de venda da interessada de fls. 472, 477 e 480 se referem à revenda de milho indústria. Não houve glosa de milho indústria no período fiscalizado. Desta forma, as conclusões do Despacho Decisório de fl. 320 e Relatório Fiscal de fls. 332 a 335 devem ser mantidas.

Não houve recolhimento da Contribuição de PIS/PASEP e da COFINS nas operações vinculadas às notas fiscais objeto das glosas efetuadas.

De fato, todas as aquisições de soja foram remetidas para a filial da Recorrente, localizada no município portuário de Rio Grande/RS, porto no qual o contribuinte efetuará as exportações, como observado em diligência.

Todavia, a Recorrente alega não se tratar de empresa preponderantemente exportadora, motivo pelo qual não deve ser aplicada a suspensão do artigo 40 da Lei 10.865/2004.

Ocorre que em julgamento ao PAF nº 11080.903882/2013-63, referente à mesma Contribuinte, este Colegiado concluiu pela necessidade de diligência através da Resolução nº 3402-002.341, de relatoria do Ilustre Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, cujo voto esta relatora acompanhou integralmente, uma vez que a Autoridade Fiscal afirmou em Relatório de Diligência Fiscal, que a suspensão seria pelo artigo 40 da Lei 10.865/2004, considerando que as mercadorias são destinadas à exportação.

Diante de tal impasse e, na forma igualmente decidida por este Colegiado naquele processo (Resolução nº 3402-002.341), o julgamento do recurso novamente foi convertido em diligência para as seguintes providências:

a) Intimar a Recorrente para comprovar se as mercadorias são de fato revendidas no mercado interno;

b) Analisar a documentação constante dos autos e outros documentos porventura apresentados pela Recorrente, manifestando-se, conclusivamente, se a

Contribuinte é pessoa jurídica preponderantemente exportadora e faz jus à suspensão das contribuições, conforme determina o artigo 40 da Lei 10.865/2004;

c) Realizar eventuais diligências que julgar necessárias para constatação especificada nesta Resolução;

d) Elaborar Relatório Conclusivo e recálculo sobre as apurações e resultado da diligência;

e) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

Em cumprimento à diligência, foi anexada aos autos a INFORMAÇÃO FISCAL Nº 2.096/2021/DRFVR10RF/EQAUD2 (e-fls. 694-696), com o seguinte resultado:

2. Examinando-se as receitas de exportação e a receita bruta total constatamos que a Recorrente não é pessoa jurídica preponderantemente exportadora conforme o art. 40 da Lei 10.865/2004. A Recorrente não comprovou que as mercadorias cujos créditos foram glosados foram revendidas no mercado interno, apenas apresentou notas fiscais de venda e um movimento de estoque do produto relativo a 2008 (anexado no processo 11080.903862/2013-92).

4. Durante o período fiscalizado a recorrente efetuou exportações conforme planilha abaixo:

(...)

**5. Foram glosados apenas os créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS das aquisições de bens para revenda, cujas vendas foram efetuadas pelos fornecedores com suspensão, com o fim específico de exportação ou com suspensão nos termos do art. 9º da Lei 10.925/2004 e art. 2º, § 2º da IN 660/2006. Os demais créditos da aquisição de bens para revenda (soja em grãos) foram mantidos.**

6. Mantenho as conclusões já constante dos autos de que as aquisições de soja, cujos créditos foram glosados, trata-se de mercadoria destinada à exportação. **Todas essas aquisições de soja foram remetidas para a filial da interessada no município portuário de Rio Grande/RS, porto no qual o contribuinte efetua as suas exportações. Nas notas fiscais constam as expressões “venda efetuada com o fim específico de exportação” ou “venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, Lei 10.925/2004”. Como já foi anteriormente informado, não houve recolhimento da Contribuição de PIS/PASEP e da COFINS nas operações vinculadas às notas fiscais objeto das glosas efetuadas.** (sem destaque no texto original)

Considerando tratar-se da mesma diligência realizada PAF nº 11080.903882/2013-63, referente à mesma Contribuinte e, na forma autorizada pelo artigo 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999, peço *vênia* para reproduzir a conclusão do v. Acórdão nº 3402-009.942, de relatoria do ilustre Conselheiro Pedro Sousa Bispo, o qual foi acompanhado por esta relatora por ocasião do julgamento:

Depreende-se do resultado da diligência que, por não se enquadrar como pessoa jurídica preponderante exportadora, a Empresa Recorrente não estaria sujeita a suspensão nas aquisições de soja, prevista no art. 40 da Lei nº 10.855/2004.

Conforme consignado nos autos, restou comprovado também que a Empresa não pratica a atividade agroindustrial, dedicando-se somente a atividade de comércio atacadista de grãos. Por conseguinte, a soja adquirida foi utilizada para revenda e não como insumo como defendia a Autoridade Fiscal. Tal fato leva a conclusão de que a empresa não estaria sujeita a suspensão na aquisição de soja destinada a revenda vez que não atende a todos os requisitos previstos no art. 9º da Lei 10.925/2004 e art. 2º, § 2º e art.4º da IN 660/2006, quais sejam:

- i) apura IRPJ com base no lucro real;
- ii) exercer atividade agroindustrial. na forma do art. 6º da IN 660/2006; e
- iii) utiliza a soja adquirida como insumo na fabricação de produtos de que trata o inciso I do art. 5º da IN SRF 660, de 2006.

Entretanto, na sistemática da não cumulatividade das contribuições, em regra, não geram créditos nesse regime as aquisições de bens ou serviços que não sofreram incidência da contribuição, ou seja, não há tomada de créditos de PIS e COFINS quando não há tributação na operação de entrada. Tal vedação consta no art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003, *in verbis*:

Art.3º (...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

**II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004**

(negrito nosso)

Restou comprovado nos autos que não houve pagamento de PIS e COFINS nas operações de aquisições de soja destinada a revenda, ainda que por erro de aplicação da legislação da suspensão pelos seus fornecedores de soja, o que impede o deferimento do pedido de ressarcimento das contribuições que não foram pagas, pois, caso contrário, isso representaria um verdadeiro enriquecimento sem causa para a Empresa. O termo ressarcir presume que seria tomar de volta algo que foi pago e, no caso, há evidências de que no preço não estão embutidas as contribuições.

Outrossim, igualmente neste caso, assiste razão ao ilustre Julgador de primeira instância, ao tecer considerações sobre o ônus da prova da Contribuinte com relação ao direito creditório perseguido, aplicando a regra do artigo 373, I do Código de Processo Civil. E, diante da ausência destas provas, resta impossível a averiguação sobre a procedência, certeza e liquidez de tais créditos.

Observo ainda que este Colegiado sempre busca pela aplicação da verdade material para exaurir toda e qualquer dúvida sobre a realidade fática. Todavia, não há como socorrer a parte que permaneceu inerte quanto ao seu ônus da prova.

Neste sentido, cita-se o Acórdão n.º 9303-007.218, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais<sup>1</sup>.

Portanto, uma vez que a Contribuinte não comprovou a certeza e liquidez do direito creditório pleiteado, passível de afastar as conclusões do ilustre Auditor Fiscal, de que não houve a incidência das contribuições nas operações de aquisições da Recorrente com destino à exportação, entendo que deve ser mantida a decisão recorrida, motivo pelo qual afasto os argumentos da defesa.

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

É como voto.

### Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada 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. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

---

<sup>1</sup> 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.