



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11080.903882/2013-63  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-009.942 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de outubro de 2022  
**Recorrente** COOPERATIVA DOS AGRICULTORES DE PLANTIO DIRETO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

PEDIDO DE RESSARCIMENTO/DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

Em pedidos de restituição/ressarcimento e em declarações de compensação, é do Contribuinte o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez dos créditos pretendidos. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

**PEDRO SOUSA BISPO** – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Renata da Silveira Bilhim, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado), Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luís Cabral, substituído pelo conselheiro Joao Jose Schini Norbiato.

**Relatório**

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

A empresa acima identificada transmitiu a declaração de compensação (Per/Dcomp) nº 01153.19899.230513.1.1.09-4420, onde 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 913.337,53, relativo a Cofins apurado para o 2º trimestre de 2010.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre emitiu, em 09/02/2015, Despacho Decisório Eletrônico que reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, apenas no valor de 175.559,74.

Conforme informa o Relatório de Ação Fiscal presente nos autos, o indeferimento de parte do valor solicitado se deve aos seguintes motivos:

- 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.

O interessado apresentou sua manifestação de inconformidade, onde afirma que os créditos solicitados decorrem, principalmente, das aquisições de soja de pessoas jurídicas para revenda (mercado interno e exportação). Informa que estas aquisições seriam parte das operações que realiza e que decorreriam da disponibilidade de grãos durante a safra e da sua capacidade de armazenagem. Comenta que seria notório que o Brasil, embora seja um grande produtor de grãos, possui estrutura de armazenagem que não atende a demanda existente, surgiria daí a necessidade de operações de venda imediata do produto por incapacidade de escoamento (interno e externo).

Admite que, equivocadamente, teria incluído, entre os valores solicitados uma aquisição sujeita à alíquota zero das contribuições, bem como algumas notas efetivamente tratavam de compras com “fim específico de exportação”. Concorda que, de fato, tais operações não lhe gerariam qualquer direito a crédito. Entretanto, discorda

do Relatório Fiscal na parte em que excetua, de forma equivocada, valores que, supostamente, teriam sido objeto de "suspensão" do PIS e da COFINS.

Discorre sobre o Art. 9º da Lei n. 10.925/2004, que teria instituído a possibilidade da realização de venda, com suspensão de PIS e COFINS, de determinados produtos agropecuários. O mesmo dispositivo teria previsto, também, que a aplicação da regra de suspensão seria feita nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal. Indica que a Instrução Normativa nº 660/2006, da Secretaria da Receita Federal, teria estabelecido as condições para a aplicação da regra de suspensão da incidência de PIS e COFINS. Aponta que referida IN teria previsto, em seu Art. 4º, que as pessoas jurídicas adquirentes dos produtos beneficiados com a suspensão haveriam de, cumulativamente: (i) apurar o imposto de renda com base no lucro real, (ii) exercer atividade agroindustrial e (iii) utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação dos produtos relacionados no art. 5º, incisos I e II. Acrescenta que no ano de 2009, a Instrução Normativa RFB nº 977 inseriu o § 3º ao art. 4º da IN 660, estabelecendo que “é vedada a suspensão quando a aquisição for destinada à revenda”.

Neste sentido, conclui que não preenchia os requisitos na legislação capazes de sustentar a realização de vendas com suspensão de PIS e COFINS em seu favor. Acrescenta que jamais teria utilizado a soja adquirida como insumo na fabricação dos produtos referidos no Art. 4º, III, da IN 660, sendo que destinou os grãos para a revenda, invocando a aplicação do § 3º do mesmo Art. 4º. Sustenta que as descrições de atividades constantes de seu cadastro no CNPJ demonstrariam e comprovariam que não se dedicaria à fabricação de bens.

Reafirma que não restaria dúvida quanto à inaplicabilidade da suspensão do PIS e da COFINS quando o produto for destinado à revenda, visto que tal benefício teria o objetivo claro de desonerar a indústria que, ao receber tais produtos com suspensão poderá ainda valer-se de crédito presumido para reduzir o impacto da tributação no produto final por ela elaborado, que poderia, por exemplo, ser óleo de soja, para ficarmos dentro do segmento do grão em tela. Para amparar seus argumentos, cita entendimento expresso em resposta de consulta proferida pela RFB.

Comenta que, se de forma equivocada o seu fornecedor se utilizou do benefício da suspensão ou eventualmente, por mero erro de parâmetro do seu sistema de emissão de notas fiscais (o que ocorreria com freqüência), manteve o destaque da suspensão nas observações do documento fiscal, não caberia ao recorrente, adquirente, aferir tal questão. Entende que a verificação da regularidade da tributação sobre a receita da empresa vendedora seria função exclusiva da Receita Federal do Brasil.

Conclui ser absolutamente inaceitável que o direito ao crédito, que na sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, tem o seu nascedouro dentro da sua escrituração fiscal, como dedução, dependa da regularidade da escrituração do fornecedor. Se assim ocorresse só haveria o crédito na compra se o vendedor entregasse a guia de recolhimento autenticada junto à mercadoria. Diante das considerações apresentadas, entende que o seu crédito estaria regularmente escriturado e respeitaria todos os requisitos legais para o deferimento do seu Pedido de Ressarcimento.

Requer, então, o provimento de sua Manifestação de Inconformidade, de forma a restar reconhecido o direito ao ressarcimento de créditos de PIS e COFINS apurados sobre as aquisições de soja para revenda.

Ato contínuo, a DRJ-PORTO ALEGRE (RS) julgou a manifestação de inconformidade do Contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

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

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

**DIREITO CREDITÓRIO. NECESSIDADE DE PROVA. CERTEZA E LIQUIDEZ.**

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da existência do crédito declarado, para possibilitar a aferição de sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

**PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO. NÃO COMPROVAÇÃO. EFEITO.**

A restituição e/ou ressarcimento de créditos tributários está condicionado à comprovação da sua respectiva certeza e liquidez. A falta de comprovação do crédito objeto de Pedido de Ressarcimento, impossibilita o seu deferimento.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Regularmente cientificado, o Contribuinte apresentou seu Recurso Voluntário em 22/02/2018 (fls. 453 a 482), juntamente com documentos comprobatórios (fls. 483 a 530), com as seguintes alegações, em síntese:

(i) preliminarmente, nulidade da decisão, pela ausência de fundamentação, desvio de finalidade, e prejuízo ao contraditório e ampla defesa;

(ii) no mérito, ausência de análise do fundamento que garantiria seu direito creditório;

(iii) aplicação do princípio da verdade material, requerendo a apreciação de novas provas juntadas nessa fase processual, e realização de diligência para comprovar suas alegações.

O processo foi encaminhado a este Conselho para julgamento e posteriormente distribuído a este Relator.

Em 28 de novembro de 2018, este Colegiado resolveu converter o julgamento em diligência à Unidade de Origem para a adoção das seguintes providências (Resolução 3402-001.595):

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

(ii) analise os documentos comprobatórios de fls. 483 a 530, apresentados conjuntamente com o Recurso Voluntário, e manifeste-se se tais documentos modificariam as conclusões do Despacho Decisório (fl. 320) e Relatório Fiscal (fls.332 a 335);

(iii) confirme se houve recolhimento de PIS e COFINS nas operações vinculadas às notas fiscais objeto das glosas efetuadas.

A Unidade de Origem anexou Termo de Comunicação e Ciência (fls. 578 a 580). Anexou, também, resposta à intimação (fls.584 a 587) e documentos comprobatórios apresentados pela recorrente (fls.588 a 737).

O processo retornou a este Conselho para julgamento.

No julgamento realizado em 24 de outubro de 2019, a fim de esclarecer nova dúvida surgida com o resultado da diligência anterior, este Colegiado resolveu novamente baixar o processo em diligência para que a unidade de origem analisasse as guias de informação e apuração do ICMS do Rio Grande do Sul (GIA) às fls. 588 a 737, e demais documentos fiscais e contábeis da Recorrente, bem como as notas fiscais eletrônicas de aquisição de mercadorias, e se manifestasse conclusivamente se a Recorrente é pessoa jurídica preponderantemente exportadora e faz jus à suspensão das contribuições conforme determina o artigo 40 da Lei 10.865/2004, apresentando os documentos comprobatórios de tal afirmação.

Cumprida a solicitação do Colegiado, o processo foi a mim distribuído para dar continuidade ao julgamento, conforme procedi.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro PEDRO SOUSA BISPO, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

A questão devolvida a este Colegiado cinge-se sobre o direito a crédito de PIS e COFINS nas aquisições de mercadorias alegadamente destinadas à revenda, com suspensão do pagamento das contribuições, nos termos do art. 9º da Lei 10.925/2004 e art. 2º, § 2º da IN 660/2006. A recorrente alega que tal suspensão seria inválida pelo não cumprimento dos requisitos regulamentares, especialmente por não utilizar a mercadoria como insumo, mas para revenda.

Preliminarmente, a Recorrente pleiteia a nulidade do acórdão da DRJ por falta de motivação, uma vez que deixou de analisar a documentação juntada que provava que as operações envolvidas se tratavam de revenda e não industrialização, como defendido pela Fiscalização.

Não deve ser acolhida essa preliminar, visto que a decisão recorrida encontra-se devidamente fundamentada quanto à análise das provas juntadas tanto pela Fiscalização como pelo Contribuinte, conforme denota o trecho a seguir transcrito, relativamente ao tema abordado:

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 resarcimento, 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 resarcimento.

Eventual crédito passível de restituição ou resarcimento pode ser autorizado desde que comprovada sua certeza e liquidez. O simples protocolo do pedido de resarcimento 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 resarcimento.

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.

Dessa forma, rejeito a preliminar de nulidade do acórdão recorrido.

Passando ao mérito, conforme relatado, na parte controversa, o indeferimento de parte do valor solicitado se deve a seguinte motivação (Relatório de Ação Fiscal às fls. 332 a 335):

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.**

Assim dispõem os referidos dispositivos legal e regulamentar:

Lei 10.925/2004

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)

IN 660/2006

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.

O julgador *a quo* entendeu que a empresa não teria apresentado prova documental fundamentando seu direito creditório e suas alegações. Nesta fase processual foram juntados documentos com a finalidade de comprovar as alegações da Recorrente, que foram objeto de encaminhamento para manifestação da Autoridade Lançadora, por meio de diligência fiscal.

Conforme relatado, a Unidade de Origem foi instigada a manifestar-se sobre os seguintes pontos: (i) constatar qual a atividade efetivamente exercida pela Recorrente, especialmente se a Recorrente exerce atividade agroindustrial, se as mercadorias adquiridas poderiam ser classificadas como insumo na fabricação de produtos, ou se as atividades são apenas de revenda de mercadorias; (ii) analisar se os documentos comprobatórios de fls. 483 a 530, apresentados conjuntamente com o Recurso Voluntário, modificariam as conclusões do Despacho Decisório (fl. 320) e Relatório Fiscal (fls. 332 a 335); (iii) confirmar se houve recolhimento de PIS e COFINS nas operações vinculadas às notas fiscais objeto das glossas efetuadas.

Por meio do Termo de Comunicação e Ciência (fls. 578 a 580) a Autoridade Fiscal assim se manifestou:

Constamos 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.**

Nos documentos auxiliares de notas fiscais eletrônicas de fls. 483 a 494 e 502 a 511 consta como emitente Cotrijal Cooperativa Agropecuária e Industrial do município de Carazinho/RS, nos documentos auxiliares de notas fiscais eletrônicas de

fls. 495 e 517 consta como emitente Giovelli e Cia Ltda do município de Guarani das Missões/RS, nos documentos auxiliares de notas fiscais eletrônicas de fls. 513 a 514 consta como emitente Câmara Agroalimentos SA do município de Santa Rosa/RS, no documento auxiliar de nota fiscal eletrônica de fl. 515 consta como emitente Cereais Daronch do município de Charrua/RS, na nota fiscal de produtor de fl. 516 consta como emitente Faz do Salso Agricultura e Pecuária Ltda do município Arroio Grande/RS e como destinatário de todos os documentos auxiliares de notas todas as notas fiscais citadas a filial da interessada no município de Rio Grande/RS. No documento auxiliar de nota fiscal eletrônica de fl. 501 consta como emitente Cooperativa Agrícola Tupancireta Ltda do município de Tupancireta/RS e como destinatário a filial da interessada no município de Rio Grande/RS, além disso, nesse documento auxiliar de nota fiscal eletrônica também consta "mercadoria destinada à exportação, descarga Terminal Graneleiro S/A - Tegrasa em Rio Grande/RS". Nas aquisições de soja dos documentos auxiliares de notas fiscais eletrônicas e 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. Nos documentos auxiliares de notas fiscais eletrônicas consta a expressão "saída com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS". 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. 518 a 523 e 527 a 530 consta como endereço do emitente o município de Passo Fundo/RS e o destinatário Bunge Alimentos S/A também do município de Passo Fundo/RS. Consultando-se as notas fiscais eletrônicas, constatamos que as vendas da interessada foram efetuadas com suspensão de PIS/PASEP e COFINS, conforme Lei 10.925/04 e IN 660/06. Em anexo, fls. 574 a 577, a nota fiscal eletrônica correspondente ao documento auxiliar de nota fiscal eletrônica de fl. 529. Conforme determinação do inciso II do § 4º do art. 8º e do § 4º do art. 15 da Lei nº 10.925, de 2004, a pessoa jurídica cerealista, ou que exerce 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. 524 a 526 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.**

Em julgamento realizado em 24 de outubro de 2019, a fim de esclarecer nova dúvida surgida com o resultado da diligência anterior, este Colegiado resolveu novamente baixar o processo em diligência para que a Unidade de Origem analisasse as guias de informação e apuração do ICMS do Rio Grande do Sul (GIA) às fls. 588 a 737, e demais documentos fiscais e

contábeis da Recorrente, bem como as notas fiscais eletrônicas de aquisição de mercadorias, e se manifestasse conclusivamente se a Recorrente é pessoa jurídica preponderantemente exportadora e faz jus à suspensão das contribuições conforme determina o artigo 40 da Lei 10.865/2004, apresentando os documentos comprobatórios de tal afirmação.

Em resposta, a Autoridade Fiscal se manifestou da seguinte forma:

As guias de apuração do ICMS do Rio Grande do Sul de fls. 588 a 737 correspondem a filial do contribuinte de CNPJ 93.424.620/0024, não permitindo qualquer análise conclusiva. Contudo, a Recorrente não é pessoa jurídica preponderantemente exportadora, pois no período fiscalizado a receita bruta decorrente de exportações no ano calendário anterior ao da aquisição não foram iguais ou superiores a 70% de sua receita bruta total de vendas no mesmo período, após excluídos os impostos e contribuições incidentes sobre a venda.

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 10.865/2004.

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 resarcimento 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.

Como se sabe, é entendimento pacificado neste Colegiado que cabe à Recorrente o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária, conforme consignado no Código de Processo Civil (Lei nº 5.869/73), vigente à época, e adotado de forma subsidiária na esfera administrativa tributária:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

A obrigação de provar o seu direito decorre do fato de que a iniciativa para o pedido de restituição ser do contribuinte, cabendo à Fiscalização a verificação da certeza e liquidez de tal pedido, por meio da realização de diligências, se entender necessárias, e análise da documentação comprobatória apresentada. O art. 65 da revogada IN RFB nº 900/2008 esclarecia:

Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o resarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

Ressalte-se que normas de semelhante teor constam em legislação antecedente, conforme IN SRF 210, de 01/10/2002, IN SRF 460 de 18/10/2004, IN SRF 600 de 28/12/2005.

Assim, entendo que no caso concreto a empresa não cumpriu com a sua obrigação de comprovar a certeza e liquidez do direito creditório pleiteado, aliás, restou comprovado o contrário, que não houve a incidência das contribuições nas operações de aquisições de soja da Recorrente que tiveram como destino a exportação, devendo, por isso, ser mantida a decisão recorrida que indeferiu a restituição.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

PEDRO SOUSA BISPO