



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13005.720317/2016-33
ACÓRDÃO	3102-003.294 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CAROLINA SOIL DO BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INTIMAÇÃO PRÉVIA. DESNECESSIDADE.

Não há cerceamento de defesa quando todos os fatos estão descritos e embasados, possibilitando ao contribuinte contestar todas as razões de fato e de direito elencadas no despacho decisório.

No processo administrativo fiscal de restituição, ressarcimento e compensação, a legislação não impõe intimação prévia ao contribuinte para manifestação na fase instrutória, que se encerra com o Despacho Decisório. A partir de então, a ampla defesa e o contraditório são assegurados no contencioso administrativo.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

AQUISIÇÃO. PRODUTO SUJEITO A ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. VEDAÇÃO.

É vedado o aproveitamento de crédito relativo à aquisição de produto sujeito à alíquota zero, nos termos do § 2º, inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Relatora

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

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

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela DRJ:

Trata o presente processo de Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) n.º 04727.74835.130511.1.1.11-6203, no valor de R\$ 31.572,43, referente a créditos da não cumulatividade da Cofins, auferidos no 3º Trimestre de 2008. A Interessada também transmitiu Declaração de Compensação (Dcomp), para fins de compensação com o crédito requerido.

Confrontadas as informações prestadas no PER/Dcomp n.º 04727.74835.130511.1.1.11-6203, com os valores informados nos arquivos digitais que compõem a escrituração fiscal digital (EFD -Contribuições) da pessoa jurídica, o Auditor Fiscal responsável pelas verificações identificou irregularidades na apuração de créditos do PIS e Cofins na sistemática de apuração não cumulativa.

Constatou que os valores informados nos Dacons decorrem da aquisição de matérias-primas aplicadas na produção de adubos ou fertilizantes, principalmente turfa (código NCM 2703.00.00), conforme se verifica por meio da comparação entre o volume das aquisições destas matérias-primas registradas na escrituração fiscal do contribuinte e os respectivos valores informados em Dacon.

A Autoridade Fiscal relatou também que o contribuinte não identificou, no campo próprio (“CST - Código de Situação Tributária”) da sua escrituração fiscal digital transmitida, em quais operações apurou os referidos créditos de PIS e de Cofins.

O Auditor Fiscal relata que aquisições de adubos e fertilizantes para revenda e de matérias-primas utilizadas na fabricação destes, tanto em operações de compra no mercado interno, quanto em operações de importação dessas matérias-primas

não geram créditos do PIS/Cofins, visto que essas aquisições não estão sujeitas ao pagamento destas contribuições, nos termos do artigo 1º, inciso I, da Lei n.º 10.925, de 23/07/2004, combinado com o inciso II do parágrafo 2º do artigo 3º das Leis n.º 10.637, de 30/12/2002 (PIS/Pasep), e n.º 10.833, de 29/12/2003 (Cofins).

Esclareceu que inexistente previsão específica para creditamento das despesas com frete referentes às aquisições no mercado interno, sendo permitido o crédito apenas como parte do custo de aquisição dos produtos. No caso sob análise, concluiu que o transporte de uma matéria-prima que não é passível de creditamento não gera crédito sobre o valor do frete para transportá-la.

Informa também que o frete no transporte de produtos importados não gera crédito em nenhuma hipótese, haja vista a falta de previsão legal que autorize o creditamento na sistemática de apuração não cumulativa de PIS e de Cofins para estas operações.

Sendo assim o pedido de ressarcimento apresentado através do PER/DCOMP n.º 04727.74835.130511.1.1.11-6203 foi indeferido e (s) compensação (ões) declarada (s) na Dcomp n.º 11045.01353.310511.1.3.11-2710 não foi homologada.

Inconformado com a decisão, da qual teve ciência em 01/04/2016, o interessado interpôs, em 02/05/2016, a Manifestação de Inconformidade de fls. 117/141.

Nulidade do Despacho Decisório

Após descrição dos fatos, a Manifestante solicita preliminarmente a nulidade do Despacho Decisório, sob alegação de ausência de motivação e de intimação do contribuinte para demonstração das operações que deram origem ao crédito.

Relata que os fatos não estão suficientemente descritos, pois a Autoridade Fiscal ignorou por completo as operações que deram origem ao crédito supracitado, citando dispositivos legais sem indicação precisa de quais especificamente foram infringidos.

Cita que apesar de não ter requerido crédito do PIS e da Cofins sobre valores decorrentes de despesas com fretes na aquisição no mercado interno de insumos e com fretes pagos para transportar bens importados, a Autoridade Fiscal fundamenta sua decisão como se a Inconformada tivesse feito estes pedidos.

Alega que diante da iminência da homologação tácita da declaração de compensação, a Autoridade Fiscal não homologou a compensação, sem antes dar oportunidade ao contribuinte de demonstrar as operações que deram origem ao crédito informado.

Argumenta que diante de dúvidas quanto ao direito creditório, a Autoridade Fiscal deveria intimar o contribuinte para prestar esclarecimentos necessários.

Preterição do direito de defesa

Seguindo a linha do explanado anteriormente, o contribuinte alega que o Despacho Decisório é nulo, pois em flagrante ofensa aos princípios previstos na Lei 9.784/99, como motivação, ampla defesa, contraditório e da verdade material.

A seguir descreve cada um destes princípios e alega que a decisão proferida pela Autoridade Fiscal carece de lógica e fundamentação adequada, ou seja, de motivação, pois o Despacho Decisório apresenta fatos descritos de forma insatisfatória e aponta brevemente dispositivos legais incapazes de comprovar ou justificar, por si só, a inexistência de operações geradoras de crédito, impossibilitando por completo o exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

Argumenta que a Autoridade Fiscal limitou-se tão somente à análise dos arquivos digitais que compõem a escrituração fiscal digital - EFD, sem, contudo, intimar a Inconformada para demonstrar as operações que deram origem ao crédito, sendo que a documentação comprobatória se traduz como um alicerce à fundamentação do ato decisório.

Contesta que o Fisco não tinha condições de proferir uma decisão dotada de motivação e fundamento legal, visto que apenas se baseou em informações constantes em seus sistemas informatizados.

Menciona que o processo administrativo é pautado pela busca da verdade material. Por este princípio, afirma-se que é interesse da Administração a apuração da verdade real dos fatos ocorridos, ou seja, cabe a ela verificar se esses realmente ocorreram.

Aquisição de matérias-primas de adubos e fertilizantes

Informa que a maioria dos produtos que elabora possui alíquota zero, mas para a produção dos mesmos utiliza matérias primas importadas, como, por exemplo, o Wetting e a turfa e na entrada destas mercadorias no território nacional recolhe PIS e Cofins, sendo assim, não há como prevalecer o argumento da Autoridade Fiscal de que não faz jus ao crédito, em razão da existência de legislação disposta que as contribuições do PIS e da Cofins não são devidas nas operações praticadas pela Inconformada.

Menciona que, embora o preenchimento da Declaração de Importação seja de responsabilidade da Inconformada, o Auditor Fiscal não permitiu o desembaraço da mercadoria sem o pagamento das contribuições para o PIS e para a Cofins.

Argumenta que não há qualquer dúvida de que os valores pagos a título de PIS e de Cofins sobre as matérias-primas importadas são indevidos. Nesse caso poder-se-ia considerar que deveria ter buscado estes valores nos moldes do disposto nos artigos 2º e 3º da IN nº 1.300/2012 (Programa Pedido de Restituição), mas é injustificável indeferir o pedido de ressarcimento, e não homologar a compensação, pelo fato de não ter utilizado o modelo específico para o pedido de restituição pelo pagamento indevido.

Alega que mesmo que tenha incorrido em erro, esse não passa de um mero erro formal, pois, se não fez uso do modelo correto para o pedido, existe crédito (pagamento indevido) e este não pode ser ignorado pelo Fisco.

Cita que no processo administrativo fiscal vige o princípio da Informalidade ou do formalismo moderado, segundo o qual a Administração Pública e os administrados podem atuar no processo administrativo sem os rigores formais do processo judicial, sendo assim não pode ter seu direito negado sob fundamento de que adotou procedimento diverso do previsto.

Frete na compra da matéria-prima no mercado interno

Relata que, segundo a Autoridade Fiscal, a despesa com frete capaz de gerar crédito, a ser deduzido na apuração não-cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, corresponde ao frete pago nas aquisições de insumos e de mercadorias passíveis também de creditamento, o que não seria o caso da matéria-prima transportada pela Inconformada, pois estão sujeitas à alíquota zero.

Argumenta que não houve qualquer creditamento sobre o valor do frete na compra da matéria-prima no mercado interno, o que demonstra que a Autoridade Fiscal não analisou os créditos postulados pela empresa.

Frete de produtos Importados

Alega que a Autoridade Fiscal referiu no Relatório que "*o frete no transporte de produtos importados não gera crédito em nenhuma hipótese, haja vista a falta de previsão legal que autorize o creditamento na sistemática de apuração não-cumulativa de PIS e de COFINS para estas operações*", mas o referido frete não foi objeto de tomada de crédito de PIS e Cofins, o que reforça novamente que a Autoridade Fiscal não analisou o crédito postulado.

Por fim, requer que seja aceita a presente Manifestação de Inconformidade, para fins de declarar a nulidade do Despacho Decisório ou alternativamente, reconhecer o direito creditório do contribuinte, com a conseqüente homologação das compensações realizadas.

É o relatório.

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), por meio do Acórdão nº 14-105.690, de 25 de março de 2020, julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela Recorrente, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INTIMAÇÃO PRÉVIA. DESNECESSIDADE.

Não há cerceamento de defesa quando todos os fatos estão descritos e embasados, possibilitando ao contribuinte contestar todas as razões de fato e de direito elencadas no despacho decisório.

No processo administrativo fiscal de restituição, ressarcimento e compensação a legislação não impõe intimação prévia ao contribuinte para manifestação na fase instrutória, que se encerra com o Despacho Decisório. A partir de então, a ampla defesa e o contraditório são assegurados no contencioso administrativo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

AQUISIÇÃO. PRODUTO SUJEITO A ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. VEDAÇÃO.

É vedado o aproveitamento de crédito relativo à aquisição de produto sujeito à alíquota zero, nos termos do § 2º, inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte a comprovação da existência do direito creditório pleiteado, o qual deve ser indeferido se não comprovada sua liquidez e certeza. É igualmente do contribuinte o ônus da prova dos créditos da não cumulatividade, que servem para reduzir o valor do tributo a ser pago e podem ainda, nos casos previstos em lei, ser objeto de pedido de ressarcimento ou ser utilizado em compensação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A Recorrente interpôs Recurso Voluntário, requerendo preliminarmente o reconhecimento e a declaração de nulidade do despacho decisório e, no mérito, o reconhecimento do direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 31.572,43 (trinta e um mil, quinhentos e setenta e dois reais e quarenta e três centavos), com o deferimento do PER e a homologação integral da declaração de compensação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Preliminar de nulidade do despacho decisório

A Recorrente alega, em preliminar, a nulidade do despacho decisório, sob a alegação de ausência de motivação e de sua intimação para demonstração das operações que deram origem ao crédito, não tendo sido oportunizado à Recorrente demonstrar tais operações, bem como por preterição do direito de defesa, tendo em vista a violação aos princípios norteadores do processo administrativo fiscal.

Defende a Recorrente que os fatos não estão suficientemente descritos, tendo a Autoridade Fiscal ignorado por completo as operações que deram origem ao crédito pleiteado, citando dispositivos legais sem indicação precisa de quais especificamente foram infringidos.

Argumenta que a Autoridade Fiscal se limitou à análise dos arquivos digitais que compõem a escrituração fiscal digital - EFD, sem, contudo, intimar a Recorrente para demonstrar as operações que deram origem ao crédito, sendo que a documentação comprobatória se traduz como um alicerce à fundamentação do ato decisório, razão pela qual a Autoridade Fiscal não tinha condições de proferir uma decisão dotada de motivação e fundamento legal.

Ademais, a Autoridade Fiscal teria trazido fundamentos acerca de créditos da contribuição para o PIS e a COFINS sobre valores decorrentes de despesas com fretes na aquisição no mercado interno de insumos e com fretes pagos para transportar bens importados, sendo que a Recorrente não pleiteou créditos dessa natureza.

Com base em tais argumentos, a Recorrente defende a nulidade do Despacho Decisório, tendo em vista a flagrante ofensa aos princípios previstos na Lei 9.784/99, como motivação, ampla defesa, contraditório e verdade material.

Não assiste razão à Recorrente.

O artigo 114, §12, inciso I, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1634/2023, permite que a fundamentação da decisão seja feita mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida:

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta. (...)

Diante do permissivo normativo acima referenciado, adoto, como razões de decidir para rejeitar a preliminar de nulidade do despacho decisório, os seguintes fundamentos do acórdão recorrido:

Da alegada nulidade e preterição do direito de defesa

A interessada alega, em suma, que o despacho decisório indeferiu o crédito pleiteado sem prévia intimação para prestar esclarecimentos que se fizessem necessários, cerceando seu direito de defesa.

Inicialmente, cabe salientar que a Autoridade Fiscal, ao verificar os valores informados no Dacon concluiu que decorrem da aquisição de matérias-primas aplicadas na produção de adubos ou fertilizantes, tendo em vista a compatibilidade entre o volume das aquisições destas matérias-primas registradas na escrituração fiscal do contribuinte e os respectivos valores informados em Dacon.

Não obstante a alegação trazida, vê-se que as informações disponibilizadas ao contribuinte são suficientemente explicativas, para que pudesse entender a motivação pela qual se deu o indeferimento do pedido de ressarcimento e a não homologação da compensação.

Se a autoridade tributária dispõe dos elementos necessários e suficientes para a caracterização da inexistência de crédito disponível e conseqüentemente, não homologar a compensação pleiteada, torna-se prescindível a intimação do sujeito passivo previamente à emissão do despacho decisório, não havendo qualquer cerceamento do direito de defesa na adoção desse procedimento.

A intimação fiscal para esclarecimentos, nas hipóteses de restituição/compensação, trata-se, portanto, de uma prerrogativa colocada à disposição da autoridade fiscal competente para decidir sobre o crédito utilizado, dado que a prova deste direito resta a cargo do sujeito passivo. De forma contrária ao entendimento expresso pela interessada, a redação do art. 76 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, é muito clara ao possibilitar (e não exigir) a expedição de intimações e realização de diligências, quando a autoridade administrativa entender ser necessária a busca de dados suplementares à formação de suas convicções em relação às particularidades vinculadas ao exame de determinado caso concreto.

Art. 76. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, 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.

Tendo sido os elementos considerados na análise fornecidos pelo próprio contribuinte, não há como acatar a alegação de que houve preterição do direito

de defesa ou que não houve motivação no não reconhecimento do direito creditório. De posse do Despacho Decisório, caso entendesse que o crédito era líquido e certo, o interessado poderia apresentar sua discordância, apresentando os documentos comprobatórios.

Portanto, não se verificando ofensa ao art. 5º, LV, CF/88, pois houve ciência da decisão, oportunidade para o contraditório e ampla defesa e lavrado por autoridade competente com todos os requisitos estabelecidos no Decreto nº 70.235/72 (PAF), é de se rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, em consonância ao que determina o PAF, art. 59, *verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Isso posto, rejeito a preliminar de nulidade do despacho decisório.

Mérito

Primeiramente, como a própria Recorrente afirma, em relação aos fretes na compra da matéria-prima no mercado interno e de produtos importados, não houve pedido de créditos relativamente a despesas dessa natureza, não existindo tampouco, respectiva glosa de tais créditos, como se depreende do Parecer Fiscal.

O acórdão recorrido esclarece que a Autoridade Fiscal, em seu Parecer Fiscal, ao mencionar os gastos com frete na aquisição de matéria-prima, seria em razão deste fazer parte do custo de aquisição dos produtos adquiridos.

Inexistindo glosa de créditos sobre despesas com frete na compra da matéria-prima no mercado interno e de produtos importados, até porque sequer foram requeridos, passa-se à análise das glosas efetivas, relacionadas às aquisições de matérias-primas de adubos e fertilizantes.

No tocante às aquisições de matérias-primas de adubos e fertilizantes, por concordar com os fundamentos apresentados no acórdão recorrido, adoto-os como minhas razões de decidir:

Aquisição de matérias-primas de adubos e fertilizantes

A Manifestante afirma que concorda sobre a vedação constante no artigo 3º, § 2º, inciso II das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ao impedir a apuração de créditos de PIS e de Cofins nas operações de produção e/ou revenda de adubos e/ou fertilizantes e suas matérias primas, cujas alíquotas do PIS e da Cofins foram reduzidas a zero.

No entanto, alega que ao importar matérias-primas foram exigidos indevidamente o pagamento de PIS e Cofins e pretende obter a devolução destes valores. Para comprovação anexou Declarações de Importação (DI), Notas Fiscais de Importação e comprovantes de pagamentos do PIS e da Cofins nas respectivas importações.

Observa-se que vedação de aproveitamento de créditos de PIS e de Cofins, relativa às aquisições de adubos ou fertilizantes e suas matérias primas, decorre de expressa vedação legal, previstos no art. 3º, § 2º, II das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, pois o produto adquirido é sujeito à alíquota 0% da contribuição, de acordo com o art. 1º da Lei nº 10.925/2004.

Tais dispositivos legais, assim disciplinam:

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

(...)

§ 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)

(...)

Lei nº 10.925/2004

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:(Vide Decreto nº 5.630, de 22/12/2005)

I - adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados -TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, e suas matérias-primas;

De acordo com as alegações apresentadas, o contribuinte pretende obter deferimento do pedido de ressarcimento, defendendo que pagou indevidamente PIS/Cofins sobre importação, portanto tem direito ao crédito, ou seja, quer substituir os créditos inexistentes da não cumulatividade, declarados no PER, por outro de natureza distinta.

É importante destacar que só cabe a retificação da DCOMP para corrigir meras inexatidões materiais de preenchimento ou de digitação, consoante o exposto no art. 108 da IN RFB n.º 1.717 de 17/07/2017 (DOU de 18.07.2017), normativo atualmente vigente sobre a matéria:

Art. 108. A retificação da declaração de compensação gerada por meio do programa PER/DCOMP ou elaborada mediante utilização de formulário será admitida somente na hipótese de inexatidões materiais verificadas no preenchimento do referido documento.

A expressão “inexatidões materiais” está no Decreto n.º 70.235/72:

Art. 32. As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo.

Como se vê, as inexatidões materiais não se referem a alterações na essência do mérito do tema examinado, mas, sim, a erros de preenchimento (ou de digitação).

O erro no tipo de crédito não se enquadra em inexatidão material (erro de preenchimento ou de digitação), mas sim, em erro de direito, mais especificamente, em erro no critério jurídico, pois se trata de crédito de natureza diversa (pagamento indevido ou a maior).

Ademais, complementando todo o disposto acima, até para justificar a não análise do crédito de pagamento indevido ou a maior, por ser estranho à lide, cumpre ressaltar que cabe à autoridade julgadora de primeira instância o julgamento de Manifestação de Inconformidade que não reconheceu o direito creditório ou não homologou a compensação por meio do Despacho Decisório, não podendo expandir o litígio para abarcar uma análise que sequer foi feita pela autoridade administrativa competente, até porque um novo pedido de restituição deveria ter sido formalizado em instrumento próprio para então poder ser passível de análise.

Acrescenta-se que a Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara desta Terceira Seção de Julgamento do CARF já teve a oportunidade de apreciar recursos voluntários interpostos pela própria Recorrente, sobre o tema em discussão neste tópico, convergindo o entendimento pelo não reconhecimento do crédito pleiteado, conforme se pode extrair do trecho do acórdão 3302-010.857, de relatoria do Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, abaixo reproduzido:

Aquisição de matérias-primas de adubos e fertilizantes.

A recorrente se insurge contra a glosa relativa às aquisições de matérias-primas de adubos ou fertilizantes. Entende que recolheu o tributo quando da sua importação, logo, teria direito ao ressarcimento dos respectivos créditos.

As aquisições em questão são referentes as matérias-primas de adubos e fertilizantes e a legislação do PIS e da Cofins apurada pela não-cumulatividade atribui alíquota zero para essa operação, senão vejamos:

O art. 1º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, reduziu a zero as alíquotas do PIS e da Cofins nos seguintes termos:

“Art.1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

I - adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, e suas matérias-primas;

(---)

Parágrafo único. O Poder Executivo regulamentará a aplicação das disposições deste artigo.” (destacou-se)

Em virtude do dispositivo contido no parágrafo único, o Poder Executivo editou, em 26 de agosto de 2004, o Decreto nº 5.195, que foi posteriormente revogado pelo Decreto nº 5.630, de 22 de dezembro de 2005, o qual passou a regulamentar a redução à zero das alíquotas do PIS e da Cofins incidentes na importação e na comercialização no mercado interno dos produtos de que trata o art. 1º da Lei nº 10.925 de 2004, nos seguintes termos:

“Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta decorrente da venda no mercado interno de:

I - adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e suas matérias-primas;

(---)

§ 1º A redução de alíquotas de que trata o caput não se aplica à receita bruta decorrente da venda de produtos classificados no Capítulo 31 da NCM destinados ao uso veterinário.

§ 2º A redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no caso das matérias-primas de que tratam os incisos I e II do caput, aplica-se somente nos casos em que a pessoa jurídica adquirente seja fabricante dos produtos neles relacionados.

Art. 2º A Secretaria da Receita Federal poderá disciplinar, no âmbito de sua competência, a aplicação das disposições deste Decreto.” (destacou-se)

(...)

Não obstante, para ter direito à alíquota zero prevista no art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, é *conditio sine qua non* que o fertilizante fabricado pela empresa

adquirente das matérias-primas esteja classificado no Capítulo 31 da NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul).

O Capítulo 31 da NCM é assim composto:

3101.00.00 - Adubos (fertilizantes) de origem animal ou vegetal, mesmo misturados entre si ou tratados quimicamente; adubos (fertilizantes) resultantes da mistura ou do tratamento químico de produtos de origem animal ou vegetal.

31.02 - Adubos (fertilizantes) minerais ou químicos, nitrogenados (azotados).

31.03 - Adubos (fertilizantes) minerais ou químicos, fosfatados.

31.04 - Adubos (fertilizantes) minerais ou químicos, potássicos.

31.05 - Adubos (fertilizantes) minerais ou químicos, que contenham dois ou três dos seguintes elementos fertilizantes: nitrogênio (azoto), fósforo e potássio; outros adubos (fertilizantes); produtos do presente Capítulo apresentados em tabletes ou formas semelhantes, ou ainda em embalagens de peso bruto não superior a 10 kg.

É fato incontroverso que as matérias-primas importadas são para fabricação de produtos classificados no Capítulo 31 da NCM (adubos e fertilizantes). Ou seja, a alíquota aplicada na operação em análise é zero.

Ocorre que o inciso II, do § 2º, do art. 3º das leis nº 10637/2002 e 10.833/2003, veda o direito ao crédito da aquisição de insumos utilizados para fabricação de produtos sujeitos à alíquota zero.

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e 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.

Portanto, não vejo motivos para reversão das glosas referentes à aquisição de insumos para fabricação de adubos ou fertilizantes.

Forte nestes argumentos, nego provimento a este capítulo recursal.

Possibilidade de reverter o pedido de ressarcimento em pedido de restituição.

Analisando as razões recursais postas neste capítulo, fica evidente que a recorrente reproduziu as mesmas apresentadas na manifestação de inconformidade.

Por entender que a decisão proferida pela instância a quo seguiu o rumo correto, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse para fundamentar este capítulo

recursal, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019 e do § 3º do art. 57 do RICARF, *in verbis*:

De acordo com as alegações apresentadas, o contribuinte pretende obter deferimento do pedido de ressarcimento, defendendo que pagou indevidamente PIS/Cofins sobre importação, portanto tem direito ao crédito, ou seja, quer substituir os créditos inexistentes da não-cumulatividade, declarados no PER, por outro de natureza distinta.

É importante destacar que só cabe a retificação da DCOMP para corrigir meras inexatidões materiais de preenchimento ou de digitação, consoante o exposto no art. 108 da IN RFB n.º 1.717 de 17/07/2017 (DOU de 18.07.2017), normativo atualmente vigente sobre a matéria:

Art. 108. A retificação da declaração de compensação gerada por meio do programa PER/DCOMP ou elaborada mediante utilização de formulário será admitida somente na hipótese de inexatidões materiais verificadas no preenchimento do referido documento.

A expressão “inexatidões materiais” está no Decreto n.º 70.235/72:

Art. 32. As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo.

Como se vê, as inexatidões materiais não se referem a alterações na essência do mérito do tema examinado, mas, sim, a erros de preenchimento (ou de digitação).

O erro no tipo de crédito não se enquadra em inexatidão material (erro de preenchimento ou de digitação), mas, sim, em erro de direito, mais especificamente, em erro no critério jurídico, pois se trata de crédito de natureza diversa (pagamento indevido ou a maior).

Ademais, complementando todo o disposto acima, até para justificar a não análise do crédito de pagamento indevido ou a maior, por ser estranho à lide, cumpre ressaltar que cabe à autoridade julgadora de primeira instância o julgamento de Manifestação de Inconformidade que não reconheceu o direito creditório ou não homologou a compensação por meio do Despacho Decisório, não podendo expandir o litígio para abarcar uma análise que sequer foi feita pela autoridade administrativa competente, até porque um novo pedido de restituição deveria ter sido formalizado em instrumento próprio para então poder ser passível de análise.

Diante de todo exposto e em virtude de que a interessada não apresentou argumentos para contrapor a *ratio decidendi* do acórdão de manifestação de

inconformidade e por consequência, reformar a decisão de piso, mantenho a decisão do capítulo *a quo* pelos seus próprios fundamentos. (g.n.)

(Recorrente: Carolina Soil do Brasil Ltda.; Processo nº 13005.720322/2016-46; Acórdão nº 3302-010.857; Relator Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho; sessão de 24/05/2021)

No mesmo sentido do acórdão nº 3302-010.857, acima mencionado, citam-se os seguintes: acórdão nº 3302-010861 (processo nº 13005.720336/2016-60) e acórdão nº 3302-010859 (processo nº 13005.720333/2016-26).

Diante de todo o acima exposto, no mérito, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Conclusão

Pelo exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar de nulidade do despacho decisório e, no mérito, nego provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães