



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



**Processo nº** 13807.006015/2005-61  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-012.794 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de setembro de 2022  
**Recorrente** MARFRIG GLOBAL S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

**DIREITO CREDITÓRIO. CERTEZA E LIQUIDEZ.**

A restituição e/ou compensação de indébito fiscal com créditos tributários está condicionada à comprovação da certeza e liquidez do respectivo indébito.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. DEVOUÇÃO DE VENDAS. RESSARCIMENTO.**

Os créditos da contribuição relativos às devoluções de vendas no regime da não cumulatividade, por estarem diretamente vinculados ao mercado interno tributado, não podem ser apropriados ao mercado externo, não sendo passíveis de ressarcimento ou compensação.

**ATIVO IMOBILIZADO .DATA DE AQUISIÇÃO. LIMITAÇÃO**

Vedado por lei o desconto de créditos, a partir de agosto de 2004, relativos à depreciação de bens do ativo imobilizados adquiridos até 30/04/2004.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente), Larissa Nunes Girard, Antônio Andrade Leal, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Mariel Orsi Gameiro, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Denise Madalena Green.

## Relatório

Por em retratar os fatos, adoto o relatório da decisão de piso:

A empresa acima identificada protocolou Pedido de Ressarcimento (PER) em 01/09/2005 (fl. 31), solicitando o valor de R\$ 4.852.189,38, decorrente de créditos de Cofins não cumulativa – exportação correspondente ao terceiro trimestre de 2004. Após, transmitiu declarações de compensação (Dcomp), aproveitando valores do crédito em questão.

A interessada tem como objeto principal a exploração de frigorífico, com atividades de abate, especialmente de bovinos e ovinos, e preparação de carnes, desossa e subprodutos do abate, bem como enlatados em geral. Uma parcela da produção é exportada.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo (Derat/SPO), através do Despacho Decisório das fls. 313 a 331, apreciou o pleito e reconheceu parcialmente o direito ao ressarcimento no valor de R\$ 4.618.232,85, homologando parcialmente as Dcomps até o limite do crédito reconhecido. A glosa somou R\$ 233.956,53. Com base nos livros fiscais e arquivos digitais de custos e notas, foram confrontados os valores de compras registrados na escrita fiscal e os valores informados no Dacon. Quadro constante do despacho decisório contém os valores obtidos por código fiscal. O relatório fiscal aponta que a empresa está enquadrada na situação que permite apuração de crédito presumido para a agroindústria, destacando que, no regime previsto no art. 8º da Lei 10.925/04, tal crédito pode ser aproveitado apenas para dedução da contribuição devida. As devoluções de vendas aproveitadas como base de cálculo para o crédito foram redistribuídas para crédito do mercado interno, uma vez que apenas os valores das vendas que ensejaram o recolhimento da contribuição poderão, quando da devolução, serem aproveitadas na formação do crédito. São glosados, também, valores declarados no Dacon como base de cálculo de créditos em desacordo com a Lei 10.865/04, com vigência a partir de 01/08/2004, que vedou a apuração de créditos de depreciação para bens e direitos do ativo imobilizado adquiridos até 30/04/2004.

A empresa foi cientificada da decisão em 12/08/2010 (fl. 334).

Em 13/09/2010, a interessada apresenta manifestação de inconformidade (fls. 353 a 399). Argumenta que os coeficientes utilizados para distribuição do crédito entre aqueles vinculados ao mercado interno e ao mercado externo encontram-se corretos. Questiona os critérios adotados pela administração para apurar os custos. Entende que, existente o direito a apuração de créditos para as empresas exportadoras, não há que se restringir o seu pleno aproveitamento. Argumenta que os agentes fiscais, no âmbito administrativo, devem tomar suas decisões com base na verdade real, não decidindo por livre convencimento. Por fim, requer que a manifestação de inconformidade seja julgada procedente para convalidar as compensações e pedidos de ressarcimento realizados pela empresa.

A Derat/SP, na primeira folha da manifestação, apõe anotação indicando carência na documentação para atestar a regular habilitação dos procuradores. Em 28/09/2010 (fl. 315) a empresa apresenta documentação complementar “re-ratificando os poderes” dos procuradores. A Derat/SP junta a documentação, atestando a tempestividade da manifestação de inconformidade, e encaminha à DRJ para apreciação.

A DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade nos mesmos termos do despacho decisório e por ausência de prova. A Recorrente interpôs recurso voluntário reproduzindo suas razões de defesa.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e foi interposto dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto em lei. Passa-se, assim, na sua análise.

Conforme exposto anteriormente, o cerne do litígio visa auferir a certeza e liquidez dos créditos apurados pela Recorrente objeto do pedido de ressarcimento.

A decisão recorrida, manteve a glosa parcial dos créditos pelos seguintes aspectos (i) em relação aos custos, a fiscalização com base nos documentos fornecidos pela própria Recorrente apurou divergências em suas declarações consolidadas, sendo que sua contestação foi de ordem genérica e desacompanhada de comprovação; (ii) os créditos da contribuição relativos às devoluções de vendas no regime da não cumulatividade, por estarem diretamente vinculados ao mercado interno tributado, não podem ser apropriados ao mercado externo, não sendo passíveis de ressarcimento ou compensação; e (iii) com relação às despesas de depreciação, a empresa apenas questiona genericamente as restrições impostas ao uso de crédito pelos exportadores.

A Recorrente, por sua vez, reproduziu suas alegações de defesa, deixando de atacar os fundamentos da decisão recorrida concernente a falta de prova para comprovar suas alegações, ainda que genericamente apresentadas.

Neste cenário, por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse para fundamentar a decisão, 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*:

A empresa se insurge contra as glosas, apresentando, via de regra, argumentações genéricas, sem confrontar os valores constatados pela fiscalização.

**Em relação aos custos**, aborda o princípio da confiança, indica que apresentou a documentação e questiona genericamente a alteração dos valores. O procedimento fiscal, entretanto, nesse aspecto, foi fundamentado na documentação, livros e arquivos digitais, apresentados pelo próprio interessado. A consolidação dos valores das notas e contas registrou divergências em relação ao informado no Dacon. Mesmo que não tão

relevantes, em relação aos valores totais, foram constatadas diferenças em vários itens, como é possível verificar nas planilhas de fls. 215, 219 e 223, em rubricas como “despesas de armazenagem e frete nas operações de venda”, “bens utilizados como insumo”, entre outros. **A verificação do crédito é cabível, foi motivada e, no caso das Dcomps, foi realizada dentro do prazo legal.**

É na manifestação de inconformidade devem ser apresentadas as provas de que dispõe a interessada, conforme disciplinado pelo Decreto n.º 70.235/72 (para o caso de impugnação, também aplicável à manifestação de inconformidade de acordo com o art. 74 da Lei 9.430/96 e Decreto 7.574/11). Os valores consolidados obtidos decorrem da própria escrituração da empresa. Se a empresa possui contestação, deveria ter indicado os itens que diverge, acompanhado da comprovação, por exemplo, através do Livro Razão ou das notas fiscais respectivas. O art. 170 do CTN fixa pressuposto nuclear a ser atendido pelo contribuinte a fim de que possa ser corroborada a compensação pela Fazenda Nacional: **que seus créditos estejam revestidos de liquidez e certeza. Para reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional, necessário que o interessado demonstrasse que suas alegações encontram-se fundamentadas em sua escrituração.** No caso, pelo contrário, a escrituração apresentou divergências. Não é possível reconhecer o direito se o contribuinte não traz dados fidedignos aptos a provar o direito alegado, pois é ônus exclusivo deste, provar o que alega, nos termos do art. 333, do Código de Processo Civil, abaixo transcrito:

“ Art.333 – O ônus da prova incumbe:

*I – ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;*

*II – ao réu, quanto a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.” (...).*

A empresa se insurge contra as restrições impostas ao pleno aproveitamento dos créditos pelos exportadores. Cita, sem se aprofundar no questionamento, o crédito presumido. As pessoas jurídicas produtoras de mercadorias de origem animal ou vegetal, definidas na Lei, podem descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos insumos utilizados na sua fabricação quando adquiridos de pessoas físicas, portanto, mesmo em operações sem incidência da contribuição.

A Lei 10.833/03, que criou a sistemática não-cumulativa da Cofins concedeu, originalmente, benefício de crédito presumido as pessoas jurídicas que produzem mercadorias de origem animal ou vegetal destinadas à alimentação humana ou animal. Embora tenha sido necessário apura-lo separadamente, nada é dito sobre a existência de repercussão específica do crédito presumido apurado no ressarcimento do período em questão. A Lei 10.925/04, art. 8º, com vigência a partir de agosto de 2004, manteve o direito ao crédito presumido, com algumas alterações, como a vedação da sua utilização em ressarcimento e compensação. **Ressalte-se que o aproveitamento do crédito presumido para dedução da contribuição devida está previsto nas leis e foi aceito na auditoria realizada.** Destaque-se, ainda, que na consta nenhuma indicação expressa, no despacho decisório e planilhas anexas ou na manifestação da recorrente, de restrição ao uso do crédito presumido no presente trimestre.

Com relação à **devolução de vendas**, também não possui razão a interessada. As vendas canceladas não integram a base de cálculo das contribuições, sendo deduzidas dentro do próprio mês. Já para devoluções, é prevista a apuração de créditos, via de regra em meses subsequentes, uma vez que o valor da venda devolvida sofreu a incidência de Cofins. Veja-se os textos da legislação:

**Lei 10.833/2003:**

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

.....

*VIII bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;*

**Decreto 4.524/2002:**

**Art. 63.** *A pessoa jurídica pode descontar, do PIS/Pasep não-cumulativo apurado com a alíquota prevista no art. 59, créditos calculados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores (Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 3º, caput e §§ 1º, 2º e 4º):*

.....

*IV relativos aos bens recebidos em devolução, no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tenha sido tributada na forma do art. 59.*

A possibilidade de ressarcimento e compensação prevista na Lei 10.833/03, art. 6º, refere-se aos créditos associados à receita de exportação. Assim, os créditos são apurados separadamente, entre mercado interno e exportação. **A possibilidade de rateio do art. 3º, § 8º combinado com art 6º, § 3º da mesma Lei refere-se aos custos, despesas e encargos comuns. No caso da devolução de venda, o crédito é específico em relação ao PIS ou Cofins apurado na operação, portanto, decorrente do mercado interno.** São estas as operações, para as quais foi apurado PIS e Cofins, cujas devoluções são passíveis de creditamento e, portanto, vinculadas diretamente ao mercado interno.

Por fim, com relação às despesas de depreciação, a empresa apenas questiona genericamente as restrições impostas ao uso de crédito pelos exportadores. A Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, assim estabeleceu:

**Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.**

*§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.*

*§ 2º O direito ao desconto de créditos de que trata o § 1º deste artigo não se aplica ao valor decorrente da reavaliação de bens e direitos do ativo permanente.*

*§ 3º É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica. (grifouse).*

Como se vê, com a Lei n.º 10.865/2004, o direito ao crédito relativo aos encargos de depreciação ficou restrito, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação da Lei (1º de agosto de 2004), aos bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, adquiridos a partir de 1º de maio de 2004.

Idêntico ao presente caso, destaque-se o acórdão 3301-005.714 (PA 13807.005792/2005-98, autuado contra a Mafrig Global) que negou provimento ao recurso voluntário com base nas mesmas razões expostas anteriormente, corroborando, ainda mais o acerto da decisão recorrida.

Por fim, afasta-se a aplicação do princípio da verdade material, posto que referido princípio não se presta a suprir deficiência probatória, tampouco justificar a conversão do processo em diligência para conferir nova oportunidade ao contribuinte para tentar comprovar suas alegações e seu direito.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.