



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10120.729209/2012-98  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** **3401-006.073 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 23 de abril de 2019  
**Matéria** COMPENSAÇÃO - COFINS  
**Recorrente** CARAMURU ALIMENTOS S/A..  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS.

O crédito presumido proveniente da atividade agroindustrial de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 é apurado somente em relação aos insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal, classificados nos capítulos e posições da NCM nele previsto.

CRÉDITO PRESUMIDO. BIODIESEL.

A possibilidade de apuração de crédito presumido a partir da aquisição de "sebo" utilizado na produção de biodiesel, nos termos do art. 47 e 47-B da Lei nº 12.546/2011, de 14 de dezembro de 2011, não produziu efeitos retroativos.

ESTORNO DE CRÉDITO PRESUMIDO. VENDA COM SUSPENSÃO. FARELO DE SOJA

É vedado o aproveitamento de créditos em relação à receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas sujeitas ao crédito presumido de farelo de soja (NCM 23.04) e de farelo de girassol (NCM 23.06) anteriormente à publicação da Lei nº 12.431/2011 (Publicada em 27.06.2011)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao recurso, por unanimidade de votos, para admitir o crédito presumido em relação a aquisição do sebo com a suspensão de PIS/COFINS, atestada em diligência, e negar provimento em relação aos demais itens recursais.

(assinado digitalmente)

ROSALDO TREVISAN - Presidente

(assinado digitalmente)

TIAGO GUERRA MACHADO - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lazaro Antônio Souza Soares, Rodolfo Tsuboi (Suplente convocado), Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Rosaldo Trevisan (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o Acórdão da DRJ/RPO, que manteve o despacho decisório que não homologou créditos relativos à COFINS, na modalidade não cumulativa, referentes ao 1º trimestre de 2011.

### Das Compensações

A contribuinte apresentou, em 2012, diversos pedidos de ressarcimento e declarações de compensação referentes a PIS/COFINS pagos a maior e de crédito acumulado dessas contribuições decorrentes de exportação, durante o período compreendido entre abril de 2010 a junho de 2012. Em decorrência disso, foi iniciada fiscalização com a finalidade de verificar a apuração dos valores solicitados, através do MPF nº 0120100-2013-00983.

Como resultado dessa fiscalização, diversos pedidos de ressarcimento foram indeferidos bem como compensações não foram homologadas, decorrente da glosa de créditos admitidos pelo contribuinte na apuração da contribuição ao PIS e da COFINS não-cumulativos, a saber:

PER/DCOMP	CRÉDITO PLEITEADO	ORIGEM	PERÍODO	CRÉDITO HOMOLOGADO
10120.729209/2012-98	R\$ 2.213.559,33	Cofins/ME	1º Trimestre/2011	R\$ -
10120.729214/2012-09	R\$ 148.081,15	Cofins/MI	1º Trimestre/2011	R\$ -
10120.729336/2012-97	R\$ 477.662,80	PIS/ME	1º Trimestre/2011	R\$ -
10120.729341/2012-08	R\$ 31.954,35	PIS/MI	1º Trimestre/2011	R\$ -
10120.729211/2012-67	R\$ 840.186,31	Cofins/ME	2º Trimestre/2011	R\$ -
10120.729215/2012-45	R\$ 222.427,51	Cofins/MI	2º Trimestre/2011	R\$ -
10120.729337/2012-31	R\$ 181.303,36	PIS/ME	2º Trimestre/2011	R\$ -
10120.729342/2012-44	R\$ 47.997,51	PIS/MI	2º Trimestre/2011	R\$ -
10120.729212/2012-10	R\$ 457.887,05	Cofins/ME	3º Trimestre/2011	R\$ -
10120.729216/2012-90	R\$ 172.008,37	Cofins/MI	3º Trimestre/2011	R\$ -
10120.729339/2012-21	R\$ 98.807,20	PIS/ME	3º Trimestre/2011	R\$ -
10120.729343/2012-99	R\$ 37.117,60	PIS/MI	3º Trimestre/2011	R\$ -
10120.729213/2012-56	R\$ 108.261,64	Cofins/ME	4º Trimestre/2011	R\$ -
10120.729218/2012-89	R\$ 27.642,01	Cofins/MI	4º Trimestre/2011	R\$ -

Processo nº 10120.729209/2012-98  
Acórdão n.º **3401-006.073**

**S3-C4T1**  
Fl. 279

10120.729340/2012-55	R\$ 23.361,72	PIS/ME	4º Trimestre/2011	R\$ -
10120.729344/2012-33	R\$ 5.964,86	PIS/MI	4º Trimestre/2011	R\$ -
10120.792221/2012-01	R\$ 4.644.267,83	Cofins/ME	1º Trimestre/2012	R\$ 2.642.913,75
10120.729219/2012-23	R\$ 705.009,96	Cofins/MI	1º Trimestre/2012	R\$ 395.347,81
10120.729345/2012-88	R\$ 1.002.184,11	PIS/ME	1º Trimestre/2012	R\$ 573.790,48
10120.729349/2012-66	R\$ 152.133,73	PIS/MI	1º Trimestre/2012	R\$ 85.832,09
10120.729222/2012-47	R\$ 1.292.547,64	Cofins/ME	2º Trimestre/2012	R\$ 701.239,08
10120.729220/2012-58	R\$ 202.565,93	Cofins/MI	2º Trimestre/2012	R\$ 98.300,79
10120.729348/2012-11	R\$ 278.918,17	PIS/ME	2º Trimestre/2012	R\$ 146.350,46
10120.729350/2012-91	R\$ 43.711,60	PIS/MI	2º Trimestre/2012	R\$ 18.640,17

No aludido Relatório de Fiscalização, relativo ao MPF 0120100-2013-00983, o auditor-fiscal justificou as glosas que ensejaram a recomposição da base de cálculo das contribuições da seguinte forma:

(a) Despesas de fretes entre estabelecimentos

O contribuinte, em resposta datada de 18/05/2015, confirmou os valores e afirmou que faz jus aos respectivos créditos das contribuições, posto que se trata de remessa para estabelecimento da própria empresa para formação de lote a ser exportado na modalidade (Incoterm) FOB, ou seja, o frete internacional é por conta do importador.

Os valores consolidados na planilha em anexo ao TIF nº 14 NÃO geram direito à apuração de créditos de PIS e Cofins, pois os fretes entre estabelecimentos da fiscalizada não se amoldam às hipóteses legais de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, nem à de frete na operação de venda (Lei no 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, e Lei no 10.833, de 2003, art. 3º, incisos II e IX, e art. 15; Solução de Divergência da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 02, de 24/01/2011 – Diário Oficial da União de 02/02/2011).

Quanto à última hipótese, não há possibilidade de se tratar de venda, já que remetente e destinatário das mercadorias transportadas são estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, sendo irrelevante o fato da posterior exportação, cujo frete internacional, inclusive, é de responsabilidade do IMPORTADOR, conforme informado pela empresa na resposta datada de 18/05/2015.

(b) Despesas de Fretes – Glosas Diversas

Conforme resposta de 28/04/2015, o documento de transporte nº 85372, CNPJ do emitente nº 00.924.429/0001-75, datado de 31/05/2012 (conforme planilhas apresentadas pelas respostas de 29/04/2014 [saídas] e de 16/10/2014 [entradas]), no valor de R\$ 179.449,04, é relativo a um frete na aquisição de bens utilizados como insumos (entradas) e é, portanto, glosado dos fretes nas operações de venda (saídas) e, claro, mantido nas entradas (“Bens utilizados como insumos”).

(c) Despesas de armazenagem não comprovadas

Conforme constatação 'D' do TIF nº 11, de 05/01/2015, verificada a partir do item 'D' e respectiva planilha do TIF nº 9 e da resposta a este termo datada de 09/12/2014, bem como da resposta ao TIF nº 11 datada de 28/01/2015, na qual o contribuinte admite que deveria ter desconsiderado algumas despesas de armazenagem informadas na mencionada constatação, pois se referem a notas fiscais estornadas, mas que foram computadas na planilha mencionada no item 'F' do TIF nº 9, as seguintes despesas de armazenagem devem ser glosadas por falta de comprovação: (...)

(d) Despesas de armazenagem extemporâneas

Na consolidação das despesas de armazenagem e fretes nas operações de venda feitas a partir das planilhas apresentadas pelo contribuinte, constante da planilha anexa ao TIF nº 9, há despesas de armazenagem incorridas no período de fevereiro/2004 a outubro/2011.

Conforme apurado e para fins de registro, a fiscalização verificou que os valores das despesas de armazenagem incorridas no período de abril/2010 a maio/2011 não foram informados nos respectivos Dacons. Quanto aos anteriores, não foi possível verificar tal fato, até porque o período de fevereiro/2004 a março/2010 não é objeto do presente procedimento.

Pelo verificado nos meses de abril/2010 a maio/2011, o contribuinte, informou, no Dacon de junho de 2011, o total de despesas com armazenagem incorridas no período de fevereiro/2004 a junho/2011, além, naturalmente, dos fretes em operações de venda desse mês, no valor total de R\$ 249.405.481,06, enquanto, na consolidação (TIF nº 9), foi apurado o valor de R\$ 20.160.203,96 (armazenagem: R\$ 5.402.547,12; fretes: R\$ 14.757.656,84) para esse mês (06/2011).

Se tal procedimento fosse válido, ainda assim os valores estariam incorretos, conforme quadro abaixo: (...)

Contudo, entendemos que tal procedimento não é válido à luz da legislação, conforme demonstraremos a seguir.

No âmbito das contribuições sociais apuradas pelo regime não-cumulativo, exige-se a segregação dos créditos por períodos de apuração devido ao fato de que os créditos, neste regime, são passíveis de repetição segundo requisitos que só são aferíveis dentro do próprio período de apuração. Em outras palavras, é preciso que, em cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de repetição por qualquer uma das formas previstas (compensação ou ressarcimento, por exemplo).

É preciso ter em conta que a forma de repetição tem a ver com a natureza dos créditos apurados e com o período em que foram gerados. De forma sintética, tais formas de repetição estão assim delineadas pela legislação:

(a) créditos associados a receitas tributadas no mercado interno e créditos presumidos: meio preferencial é o desconto no mês;

(b) créditos associados a receitas não tributadas no mercado interno (custos, despesas e encargos, inclusive estoque de abertura, vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência, inclusive no

caso de importação com pagamento de PIS e COFINS - importação): compensação ou ressarcimento no próximo trimestre (art. 16 da Lei nº 11.116/2005);

(c) créditos associados a receitas de exportação (custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação): compensação no próximo mês ou ressarcimento no próximo trimestre (arts. 6º, §§ 2º e 3º, e 15, inciso III, da Lei nº 10.833/2003).

De tal sorte, como a apuração dos créditos passíveis de repetição depende, no mais dos casos, da prévia confrontação entre créditos e débitos dentro do período de apuração, inevitável é que o reconhecimento do direito creditório deva se dar por períodos de apuração.

Neste sentido, salienta-se o disposto no § 1º do artigo 3º das Leis de números 10.637/2002 e 10.833/2003. Tais dispositivos determinam que os créditos, no regime da não-cumulatividade, devem ser apurados (“determinados”) por via da aplicação da alíquota sobre o valor dos bens e serviços adquiridos no mês ou sobre o valor das despesas incorridas no mês, ou seja, confina o cálculo de créditos aos respectivos períodos de apuração (regra de APURAÇÃO), e isto com o fim, como já se disse, de que a análise tanto da existência quanto da natureza do crédito possa ser devidamente aferida dentro do período específico de geração do crédito.

Já o § 4º do art. 3º destas mesmas leis dispõe sobre uma regra de UTILIZAÇÃO dos créditos: o crédito não aproveitado em determinado mês, poderá sê-lo nos meses subsequentes. Esta regra não normatiza a APURAÇÃO dos créditos, já que vem esclarecer a regra de utilização do caput desse dispositivo (art. 3º), portanto, o crédito apurado em determinado período poderá ser UTILIZADO em períodos posteriores.

Ademais, a RFB, na competência a ela atribuída pelo art. 74, § 14, da Lei nº 9.430/1996, estabeleceu, conforme arts. 27 e 28, § 2º, incisos I e II, da IN RFB 900/2008, que cada pedido de ressarcimento deve se referir a um único trimestre-calendário e ser efetuado pelo saldo credor líquido remanescente no trimestre-calendário.

Se fosse possível apurar créditos de um trimestre em trimestres subsequentes, o inciso I do § 2º do art. 28 da mencionada IN seria “letra morta”, posto que inútil, o que não se coaduna com a melhor interpretação de uma norma.

Da mesma forma, entendimento diverso do aqui exposto feriria de morte o disposto no § 8º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que estabelece regra de rateio de despesas, custos e encargos sujeitos a regimes diversos de incidência (cumulativo e não cumulativo), pois deixaria, ao alvedrio do contribuinte, a escolha do momento mais favorável (receitas sujeitas ao regime cumulativo menos significativas) para efetuá-lo, ou seja, aquele em que poderia apurar créditos do regime não cumulativo com valores mais elevados.

(...)

E o mesmo raciocínio se aplica aos arts. 56-A e 56-B da Lei nº 12.350/2010, que determinam a aplicação dos §§ 8º e 9º do art. 3º das Leis de números 10.637/2002 e 10.833/2003 às situações que especificam.

Novamente, entender uma norma de forma a enfraquecer ou até a tornar inútil um outro comando legal não se coaduna com a melhor hermenêutica. Há que se harmonizar os diversos regramentos de forma que todos sejam válidos, eficazes e eficientes, o que se consegue, no caso em tela, adotando o entendimento a respeito da regra de APURAÇÃO aqui exposto.

Mas há mais: se o crédito pudesse ser apurado e informado a qualquer momento no Dacon, inviabilizaria a fiscalização das contribuições, já que qualquer procedimento teria que abranger desde o mês em que a pessoa jurídica passou a ser sujeita ao regime da não cumulatividade.

#### (e) Despesas de armazenagem prescritas

(...) se formos desprezar a extemporaneidade da apuração dos créditos, a parcela dos créditos de PIS e Cofins relativos às despesas de armazenagem de períodos distantes mais de cinco anos da data de utilização (desconto) em Dacon ou da data de transmissão dos PERs relativos ao segundo trimestre de 2011 devem ser considerados prescritos, conforme art. 1º do Decreto nº 20.910/32.

(...)

Assim, as despesas de fevereiro/2004 a julho/2006 estavam prescritas para desconto já em julho/2011 (não houve utilização em junho/2011) e para ressarcimento a partir de agosto subsequente (o primeiro PER relativo a elas foi apresentado neste mês). (...)

#### (f) Créditos presumidos – origem vegetal

Conforme art. 47-B da Lei nº 12.546/2011, combinado com o art. 8º da Lei nº 10.925/2004, o contribuinte não faz jus aos créditos de PIS e Cofins sobre as aquisições de sebo destinado à produção de biodiesel no período anterior a 15 de dezembro de 2011, por isso, somente a aquisição após essa data foi considerada na planilha. (...)

O montante do CP foi determinado mediante aplicação de alíquota correspondente a 35%, conforme determina o inciso III do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, sobre o valor das aquisições de insumos, exceto soja, a serem utilizados na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal (art. 8º e § 1º da mesma lei).

No caso do insumo soja, o percentual retromencionado é de 50%, conforme determinava o então vigente inciso II do mesmo § 3º do art. 3º da mencionada lei.

Diante desse cenário, a Fiscalização recompôs o saldo de créditos na apuração das contribuições, excluindo aqueles que considerou indevidos pelas razões acima mencionadas, e lançou os tributos resultantes de tais glosas.

### **Da Manifestação de Inconformidade**

Irresignado, o contribuinte apresentou Impugnação, que, em síntese, alega, com relação à glosa dos créditos oriundos da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS:

(a) Das despesas com fretes entre estabelecimentos

Informa que as transferências entre estabelecimentos da pessoa jurídica tiveram por escopo o armazenamento das mercadorias com destino certo à exportação e já negociada; que o frete contratado confere à empresa o direito ao aproveitamento do crédito, porque é decorrente de operação de venda para o exterior, onde o transporte é realizado em duas etapas, sendo a primeira até o porto — que corre às expensas do vendedor —; e a outra do porto de origem até o destino final — que é de responsabilidade do comprador.

Ressalta que "se é certo que se deve considerar a remessa para exportação "frete na operação de venda", a remessa anterior para a formação de lote deve ser incluída no mesmo conceito, pois este frete nada mais é do que uma primeira etapa do transporte definitivo da mercadoria para o seu destino final".

Informa que o seu estabelecimento industrial está situado no centro-oeste, distante do embarque dos produtos para o exterior, realizados em Santos/SP e que, antes de chegar no Porto de Santos, os produtos são transportados por via rodoviária ou aquaviária, desde as fábricas localizadas no Estado de Goiás, até as filiais localizadas em Pederneiras/SP ou Anhembi/SP. A partir das filiais, as mercadorias são transportadas até o porto de Santos pela via ferroviária; c. o frete entre estabelecimentos tem por finalidade precípua colocar os produtos vendidos em condições de serem embarcados/vendidos para o exterior.

E conclui:

(...) Ainda que se entendesse que os fretes contratados pela Impugnante não se encartassem no conceito de "fretes sobre venda", tais gastos encontram amparo no inciso I do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, por serem gastos necessários à colocação do bem em condições de venda (tem natureza de custo), tal como definido na legislação do Imposto de Renda (art. 289 do RIR/1999);

Por fim, reforçar que direito ao crédito é garantido pela leitura do artigo 3º, das Leis Federais 10.637/2002 e 10.833/2003, seja como despesa com venda, seja como custo a ser incorporado ao bem em estoque (neste caso se não houvesse contratado previamente a venda);

(b) Despesas de armazenagens e fretes extemporâneos

A contribuinte diz que o art. 3º, § 4º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, prescreve, sem fazer qualquer ressalva quanto ao prazo e formalidades para o creditamento e de forma clara e taxativa, que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

No que tange ao crédito presumido extemporâneo, assevera que o § 2º, do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004 manda aplicar o § 4º, do art. 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, não havendo disposição expressa em sentido contrário. Vejamos:

"(...) tendo em conta que inexistente no ordenamento jurídico qualquer previsão legal que vede, de forma expressa, o aproveitamento extemporâneo, é de se concluir, reprise-se, que autorizado está o contribuinte à recuperação de créditos que não foram aproveitados no passado".

Prossegue afirmando que o § 8º, do art. 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, não fixaram regime de competência para apropriação de créditos do PIS/PASEP e da COFINS, mas tão somente definiram critério de cálculo desses mesmos créditos, sendo que o momento da apropriação continua a ser disciplinado pelo § 1º do aludido art. 3º, de sorte que, em não havendo o aproveitamento em tal ocasião, o contribuinte pode fazê-lo em período posterior, por força do permissivo contido no § 4º também daquele comando legal.

Após citar um trecho do Manual de Preenchimento do DACON que estabelece: "o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, sem atualização monetária ou incidência de juros" e dizer que este manual se enquadra na definição de "norma complementar" estabelecida no art. 96 do Código Tributário Nacional - CTN, diz que a glosa de créditos extemporâneos se afigura um ato abusivo e ilegal, motivo que desautoriza o lançamento.

#### (c) Das despesas de armazenagem prescritas

Quanto à prescrição de parte do crédito relativo às despesas de armazenagens, a recorrente alega que, para os períodos posteriores a julho de 2009, não há em falar em prescrição, pois o crédito foi aproveitado em DACON antes do transcurso do lustro prescricional; e, para as despesas incorridas no período de 01/2004 a 07/2006, não há que se cogitar prescrição, posto que, com relação a créditos do PIS/PASEP e da COFINS, é inaplicável o prazo de caducidade previsto no Decreto nº 20.910/1932.

Portanto, alega que os créditos do PIS e da COFINS não sofre qualquer hipótese de prescrição, mesmo porque as Leis federais 10.637/2002 e 10.833/2003 não preveem qualquer prazo para a fruição dos créditos

#### (d) Aquisição de Bens usados como insumos

Sobre as glosas realizadas, o contribuinte juntou documentação suporte para comprovar tais dispêndios, que não teriam sido apresentadas durante o procedimento fiscal.

#### (e) Aquisição de Bens que seriam ativo imobilizado

Reproduziu a Resolução CFC nº 1.177/2009 e citar o art. 301 do RIR, que possibilita reconhecer como despesa bem cujo valor unitário se mostre elevado, desde que o prazo de vida útil seja inferior a um ano, e a Solução de Consulta DISIT/SRRF06, de 13 de maio de 2015, diz que a obrigatoriedade de imobilização de gastos realizados em bens do imobilizado é bastante restrita, pois somente se aplica quando o bem beneficiário da reforma

alcançar nova vida útil. No caso em tela é diferente, são peças que se desgastam ou deterioram rotineiramente, sem, contudo, elevar a vida útil da máquina ou equipamento, não se mostrando suficiente para conceder-lhes o tratamento de imobilizado.

Arguiu que, caso se admita o enquadramento dos materiais adquiridos como bem do imobilizado, os bens conferem créditos sobre os encargos de depreciação, com observância da metodologia adotada pela Lei nº 11.774/2008.

- (f) Do direito ao crédito presumido de PIS/PASEP e Cofins nas aquisições de "sebo" para a produção de biodiesel

Afirmou que o insumo "sebo" é utilizado unicamente para a produção de biodiesel e que "as aquisições realizadas pela Impugnante do insumo "sebo", destinadas a fabricação de biodiesel, ocorridas anteriormente a 15/12/2011, são abrangidas pelo direito ao crédito presumido de PIS/PASEP e COFINS, por força do que prevê o art. 34 da Lei nº 12.058/2009(...)".

- (g) Do direito ao crédito presumido de PIS/PASEP e Cofins nas vendas no mercado interno de "farelo de girassol"

Ressalva que a fiscalização teria erroneamente desconsiderado os créditos de contribuições relativos à venda no mercado interno de farelo de girassol, haja vista o contido nos arts. 54 e 55, § 5º, inciso II, da Lei nº 12.350/2010.

Nesse contexto, assegura que o "farelo de soja" é obtido por meio da industrialização da "semente de girassol" e é vendido com o benefício da suspensão de PIS e Cofins a destinatários que irão utilizá-los na alimentação animal; e que "a semente de girassol utilizada para produzir o "farelo de girassol", por ser adquirida das pessoas indicadas no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, garante à impugnante o direito de se apropriar dos créditos presumidos de PIS e Cofins", e por fim, "o fato de o "farelo de girassol" ser comercializado com o benefício da suspensão de PIS e Cofins, não impõe à contribuinte a obrigação de promover o estorno dos créditos presumidos anteriormente apropriados, pois inexistente na lei nº 10.925/2004 tal previsão;

- (h) Do estorno do crédito presumido decorrente de venda com suspensão no mercado interno de farelo de soja

Quanto ao estorno de créditos presumidos decorrentes de venda de farelo de soja com suspensão de PIS e Cofins no mercado interno, realizadas de janeiro a maio de 2011, a contribuinte diz que, nos termos da Lei Complementar nº 95/1998, a vigência da lei será sempre indicada de forma expressa e as disposições normativas serão regidas com clareza, precisão e ordem lógica;

Conclui que tem direito ao crédito presumido a partir de janeiro de 2011, nos termos do art. 64 da Lei nº 12.350/2010 e art. 22 da Instrução Normativa nº 1.157/2011.

- (i) Da glosa parcial de crédito presumido da soja adquirida para produção de farelo

A contribuinte rejeitou a glosa parcial dos créditos presumidos da soja adquirida, na medida em que afirma que a parcela de soja utilizada na produção de biodiesel não proporciona o direito de a empresa se beneficiar dos créditos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Buscou demonstrar documentalmente que toda a soja fora utilizada na produção de mercadoria destinada à alimentação humana ou animal, “sendo que o óleo resultante do mesmo processo não interferiu na produção do farelo de soja, produto este que faz jus ao crédito.”

Afirmou também que não há previsão legal que ampare o rateio de crédito empregado pela fiscalização e que a analogia não pode criar restrições, nem resultar em cobrança de tributos não previsto em lei.

Por fim, rejeitou a aplicação de juros sobre a multa de ofício durante o curso do processo para atualização do crédito ora constituído, por falta de embasamento legal para aplicação da Taxa SELIC sobre essa parcela.

### **Da Decisão de Primeiro Grau**

Sobreveio o acórdão da DRJ/RPO que manteve o lançamento tributário, sob os fundamentos sumarizados na sua ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. INSUMO. PRODUTOS DESTINADOS A ALIMENTAÇÃO.

O crédito presumido proveniente da atividade agroindustrial de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 é apurado somente em relação aos insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal, classificados nos capítulos e posições da NCM nele previsto.

ESTORNO DE CRÉDITO PRESUMIDO. VENDA COM SUSPENSÃO. FARELO DE SOJA

É vedado o aproveitamento de créditos em relação à receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas sujeitas ao crédito presumido de farelo de soja (NCM 23.04) e de farelo de girassol (NCM 23.06) anteriormente à publicação da Lei nº 12.431/2011 (Publicada em 27.06.2011)

### **Do Recurso Voluntário**

Diante da decisão de primeiro grau, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário a esse Tribunal administrativo, reprisando as teses da impugnação.

Apresentou documentos adicionais para comprovar suas alegações, em especial sobre os créditos sobre frete entre estabelecimentos e sobre o crédito presumido decorrente de sua atividade agroindustrial, entre outros.

### **Da Resolução**

Os autos foram distribuídos a outra turma dessa Seção e, em razão da conexão suscitada pela Recorrente, foi emitida Resolução para que o presente processo fosse redistribuído a mim, em razão de já sido o relator do PAF 10120.725254/2015-16.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Tiago Guerra Machado

#### **Da Admissibilidade**

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, pelo que lhe tomo conhecimento.

#### **Do mérito**

O Recurso Voluntário se insurge contra o entendimento da decisão de primeiro grau que manteve as glosas de créditos delineadas no MPF nº 0120100-2013-00983 a respeito das seguintes rubricas:

- (a) Do crédito presumido na aquisição de sebo para produção de biodiesel;
- (b) Do estorno do crédito presumido decorrente de venda com suspensão no mercado interno de farelo de soja;
- (c) Crédito presumido nas vendas no mercado interno de "farelo de girassol";
- (d) Crédito presumido sobre a soja adquirida para produção de farelo.

Passo a expor:

**(a) Do crédito presumido na aquisição de sebo para produção de biodiesel;**

Com relação aos itens que tratam das hipóteses de apropriação de crédito presumido na atividade agroindustrial, é importante destacar que, nos termos do art. 47 e 47-B da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e publicada no DOU de 15.12.2011, c/c o art. 8º da lei nº 10.925/2004, acompanhando integralmente a conclusão do acórdão da DRJ, que não há direito de crédito nas aquisições de sebo para produção de biodiesel.

Tal como destacado pela fiscalização no seu Relatório Fiscal, “*não obstante o crédito presumido do art 47 da Lei nº 12.546/2010 nunca ter tido eficácia, posto que foi revogado pela Lei nº 12.865/2013 antes que fosse regulamentado pela RFB, conforme determinava seu § 6o, a Lei nº 12.995/2014 introduziu naquela primeira lei o art. 47-B, que convalidou os créditos do art. 47 realizados durante sua vigência (caput) e também convalidou os créditos do art. 8o da Lei nº 10.925/2004 (§ 1o) em relação à aquisição de soja in natura por produtores de biodiesel, contudo o § 2o do citado art. 47-B proibiu o crédito simultâneo do art. 47 da mesma lei e do art. 8o da Lei nº 10.925/2004 em relação à mesma operação*”.

Assim reproduzo, por entender irretocável, a decisão ora recorrida, vez que não foram trazidos novos elementos no Recurso que pudessem afastar aquela conclusão:

Já em relação à alegação da contribuinte que o insumo "sebo" é utilizado unicamente para a produção de biodiesel e que teria direito ao crédito presumido do PIS e da Cofins nas aquisições deste, nos termos do artigo 34 da Lei nº 12.058/2009, e nas redação dada pelas Leis nºs 12.350/2010 e 12.839/2013, faz-se necessário, antes de enfrentar o mérito, a reprodução dos arts. 32 e 34 da referida lei:

(...)

Da leitura dos artigos acima reproduzidos, verifica-se/conclui-se que:

a) O direito ao crédito presumido somente se aplica à aquisição de sebo com suspensão das contribuições, no mesmo período de apuração, de pessoa jurídica residente ou domiciliada no País.

b) A suspensão aludida é obrigatória quando a venda for efetuada por pessoa jurídica que revenda o sebo bovino ou que industrialize os produtos classificados nas posições 01.02, 02.01 e 02.02, da NCM, para outra pessoa jurídica, desde que a venda não seja no varejo;

c) Sendo o sebo bovino adquirido com a incidência de suspensão do pagamento da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, e utilizado como insumo na industrialização de biodiesel, cabe ao adquirente o direito de apuração dos créditos presumidos tratados no art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009.

Como dito alhures, a contribuinte para usufruir do direito ao crédito presumido precisa, além ser pessoa jurídica tributada pelo Lucro Real, demonstrar que a aquisição de sebo foi com suspensão das contribuições e de pessoa jurídica residente ou domiciliada no País.

Contudo, na impugnação apresentada, a contribuinte não demonstrou que cumpriu todos os requisitos, principalmente se a aquisição de sebo foi de pessoa jurídica e com suspensão.

Assim, cabendo o ônus da prova em contrário à empresa, nos termos dos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/197217; art. 36 da Lei nº 9.784/199918; e art. 373 da Lei nº 13.105/200519, e esta, em sua impugnação, não demonstrando o cumprimento dos demais requisitos para usufruir do direito ao crédito presumido estabelecido pela Lei nº 12.058/2009, não há motivos para rever o lançamento(glosa de crédito) da matéria tratada neste tópico.

Assim, mantenho a decisão recorrida por seus próprios fundamentos.

**(b) Do crédito presumido decorrente de venda com suspensão no mercado interno de “farelo de soja” e de “farelo de girassol”**

Tampouco merece reforma o entendimento trazido pelo acórdão recorrido concernente à possibilidade de crédito presumido com a venda do produto agroindustrial estava sujeito à suspensão das contribuições.

A recorrente pleiteia que sejam considerados, nas apurações de janeiro a junho de 2011, a inclusão de crédito presumido concedido pela Lei Federal 12.431/2011, cuja vigência expressamente se iniciou em 27.06.2011, quando fora publicada no DOU.

Ora, não há como conceber a possibilidade de vigência retroativa à lei, sem que essa estabeleça tal aplicação, de modo que deve ser mantida a decisão da DRJ que não considerou tais créditos até a entrada em vigor daquele ato normativo.

**(c) Crédito presumido sobre a soja adquirida para produção de farelo.**

Com relação a esse item, por entender ter a decisão a quo escrutinado a questão de maneira definitiva, creio que o acórdão de primeiro grau merece ser mantido na sua integralidade, de forma que acompanho tal entendimento, aproveitando os fundamentos do voto do relator que cito:

A fiscalização glosou parcialmente créditos presumidos da soja adquirida, por entender que a parcela de soja utilizada na produção de biodiesel não proporciona o direito de a empresa se beneficiar dos créditos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004. O entendimento da fiscalização foi no sentido de que há direito ao crédito apenas quando aplicada à soja na produção de mercadoria de origem animal ou vegetal destinada à alimentação humana ou animal).

Em sua impugnação, a fiscalizada contesta a glosa realizada, afirmando que toda soja, sem exceção foi empregada na produção de mercadoria destinada à alimentação humana ou animal, sendo que o óleo resultante do mesmo processo não interferiu na produção do farelo de soja, produto este que faz jus ao crédito. Afirma

que o aproveitamento parcial dos créditos somente seria aplicado se a empresa destinasse uma parte da soja para produção de farelo e a outra para produção de biodiesel e que, por se tratar de norma especial, a única exceção (vedação ao aproveitamento do crédito presumido) encontra-se taxativamente prevista no §4º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004; e não há previsão legal que imponha o aproveitamento proporcional em razão da pluralidade de produtos resultantes do mesmo processo e matéria-prima, é de se concluir que a Impugnante tem direito ao crédito presumido integral.

Em outras palavras, o que a impugnante defende é que toda a aquisição de soja é para a produção de "farelo de soja", sendo o biodiesel o subproduto.

De acordo com o "Memorial Descritivo do Processo de Produtivo Soja - decepção / Preparação / Extração / Lecitina" apresentado pela contribuinte, diferentemente do alegado, fica evidente que a soja adquirida é para a produção de óleo/biodiesel/lecitina, sendo o subproduto da industrialização o "farelo de soja".

Contudo, não é o fato de o "farelo de soja" ser, ou não, o subproduto do esmagamento da soja que determina a existência do direito ao crédito presumido, mas sim o fato de as pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, produzirem (a partir da soja) mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal (art. 8º da Lei nº 10.925/2004).

Desse modo, inexistindo o direito ao crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei 10.925/2004 em relação a insumos aplicados na fabricação de biodiesel — produto este não destinado à alimentação humana e animal — há que se excluir/glosar os valores dos insumos a eles aplicados da base de cálculo do crédito presumido informado pela contribuinte em seu Dacon.

Quanto ao rateio proporcional dos valores glosados conforme a proporção das receitas da empresa, esta é a forma correta de realizar as glosas, haja vista ter sido este o método adotado na apropriação dos créditos realizada pela interessada em Dacon.

Portanto, com base nos dispositivos acima expostos a glosa do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 proporcional à produção de biodiesel, merece ser mantido.

Por todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário e dou-lhe parcial provimento, para admitir o crédito presumido em relação a aquisição do sebo com a suspensão de PIS/COFINS, atestada em diligência, e negar provimento em relação aos demais itens recursais.

(assinado digitalmente)

Tiago Guerra Machado - Relator

Processo nº 10120.729209/2012-98  
Acórdão n.º **3401-006.073**

**S3-C4T1**  
Fl. 285

---