



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



**Processo nº** 10183.720014/2007-81  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3301-008.876 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 23 de setembro de 2020  
**Recorrente** AMAGGI EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

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

**RATEIO PROPORCIONAL. AQUISIÇÕES COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

A empresa que adquire bens com fim específico de exportação atua como uma intermediária, como uma comercial exportadora, sendo a remessa do produto ao exterior uma atividade que não é passível de tributação, nem mesmo de apuração de créditos de PIS e COFINS. A receita de exportação, nesta hipótese, é do fornecedor de quem se adquiriu a mercadoria com fim específico de exportação.

Não se trata de receita de exportação de quem adquiriu o produto nesta modalidade de operação, não sendo possível compor as receitas totais de exportação para fins de cálculo dos créditos pelo método do rateio proporcional.

**CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

Por expressa previsão legal, a partir de agosto de 2004, o crédito presumido para a agroindústria, nos termos da lei 10.925/2004, não pode ser objeto de ressarcimento em dinheiro e nem utilizado para compensar outros débitos do contribuinte.

**CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA. IMPOSSIBILIDADE.**

O direito ao crédito presumido é permitido às pessoas jurídicas que produzam mercadorias, mencionadas na legislação, calculado sobre o valor dos bens e serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens destinados à venda, não se estendendo o referido benefício à aquisição de produtos para revenda.

**CRÉDITOS DE DESPESAS COM PRODUTOS E SERVIÇOS VINCULADOS EXCLUSIVAMENTE AO MERCADO INTERNO. RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE**

Somente as despesas, custos e encargos comuns às receitas de exportação e auferidas no mercado interno podem compor o cálculo do rateio proporcional para estabelecer o valor do crédito vinculado às receitas de exportação.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

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

**INCONSTITUCIONALIDADE. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.**

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

**DÉBITOS. MULTA E JUROS DE MORA.**

Em relação aos débitos vencidos, na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os débitos sofrem a incidência dos acréscimos legais até a data da entrega da DCOMP.

**RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. JUROS SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.**

Por expressa determinação legal, bem como pela aplicação da Súmula CARF n.º 125, é vedada a atualização monetária e a incidência de juros Selic no ressarcimento de PIS não cumulativo.

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)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (presidente da turma), Semíramis de Oliveira Duro, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Breno do Carmo Moreira Vieira, Marco Antonio Marinho Nunes, Marcos Roberto da Silva (Suplente), Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior

## **Relatório**

Trata-se de declaração de compensação de créditos de PIS vinculados à exportação, referentes ao 3º trimestre de 2004, utilizados para extinguir débitos de IRPJ e CSLL com vencimento em 31/01/2005. Os créditos são compostos de custos e despesas utilizados no processo de produção, apurando-se pelo método de rateio proporcional, bem como créditos presumidos decorrentes da aplicação da Lei 10.925/2004.

Para a análise dos créditos foi realizada auditoria fiscal, analisando-se os valores declarados no DICON, registros contábeis e SISCOEX, sem encontrar diferenças relevantes. O tratamento manual teve como resultado o Despacho Decisório n.º 624 - DRF-CBA, fls. 122-132, cuja conclusão foi a de homologar parcialmente a compensação, por questões de direito, sob os argumentos abaixo sintetizados:

- a) Cobrança de juros sobre os débitos declarados nas compensações, tendo em vista que se tratavam de débitos vencidos;
- b) Impossibilidade de compor o cálculo do rateio proporcional como receitas de exportações, as operações de exportações indiretas, isto é, de produtos adquirido com o fim específico de exportação, exercendo o papel de comercial exportadora;
- c) Impossibilidade de apuração de créditos sobre despesas de fretes sobre exportações de produtos de terceiros (relacionados com as exportações indiretas);
- d) Impossibilidade de apuração de crédito presumido da agroindústria calculado apenas sobre os produtos adquiridos de pessoa física, mas não utilizados na produção;
- e) Impossibilidade da compensação do crédito presumido com outros débitos a partir de agosto de 2004;
- f) Impossibilidade de apuração de créditos sobre o adubo utilizados em operações no mercado interno, inclusive fretes;
- g) Impossibilidade de aplicação da SELIC sobre os créditos pleiteados.

O relatório da r. decisão guerreada é bem ilustrativo da controvérsia posta para análise, o qual peço vênia para transcrever:

A contribuinte acima identificada apresentou declarações de compensação conforme consta na tabela do relatório do Despacho Decisório n. 624 — DRF-CBA, de 19 de maio de 2010 (f. 119 a 128), consignando como crédito o valor de R\$ 1.725.435,11 relativo à contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa/exportação, terceiro trimestre de 2004. Os débitos se referem ao IRPJ e à CSLL estimativa, conforme discriminado na mesma tabela.

O processo foi encaminhado à Seção de Fiscalização da DRF/Cuiabá para verificação quanto à procedência dos créditos. O relatório e documentos encontram-se às f. 32 a 116.

A compensação declarada na DCOMP de f. 05 foi homologada parcialmente e as demais não homologadas, tendo em vista o resultado da auditoria que considerou como crédito o valor de R\$ 714.581,85, conforme despacho decisório. Os fundamentos para o indeferimento parcial dos créditos foram, em resumo, ajustes relativos às saídas de mercadorias recebidas com o fim específico de exportação; inclusão indevida de créditos decorrentes de fretes sobre vendas relativos às exportações de terceiros; alteração quanto ao valor dos créditos presumidos agroindústria e glosas de créditos sobre aquisição de adubo; inclusive fretes.

A ciência quanto ao despacho decisório ocorreu em 29 de junho de 2010, conforme Aviso de Recebimento acostado à f. 137.

Em 26 de julho de 2010, foi protocolada a manifestação de f. 138 a 191 (anexos às f. 192 a 277), firmada por procurador (cópias de instrumento de mandato e documento de identidade do procurador às f. 205 a 207), na qual, após relato dos fatos e se discorrer sobre o histórico legal da não-cumulatividade da PIS/Pasep, foi alegado, em apertada síntese, que:

a) houve excesso de formalismo por parte da autoridade fiscal, que considerou como data da compensação aquela da formalização do processo administrativo, sendo que havia inequívoca intenção da contribuinte em efetuar a compensação pelo estorno efetuado na DACON;

b) não foram observados os princípios estampados no art. 2º da Lei n. 9.784/1999;

c) foi alterado pelo auditor-fiscal o critério de rateio efetuado, na proporcionalidade da receita bruta total auferida, em face de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação;

d) pode ser mantido o crédito de PIS/Pasep sobre a totalidade de fretes suportados pela contribuinte e vinculados às operações de exportação, diretas ou indiretas;

e) são desenvolvidas atividades de produção de mercadorias para a alimentação humana e animal, conforme processo descrito;

f) há direito ao crédito presumido calculado sobre o total de aquisições efetuadas de pessoas físicas e jurídicas com suspensão das contribuições, ainda que aplicadas na produção das mercadorias classificadas nos capítulos 8 a 12 da NCM, e tais créditos podem ser utilizadas para a compensação com outros tributos e contribuições;

g) o cálculo do "crédito presumido agroindústria" foi efetuado pelo auditor de forma descentralizada, o que contraria o disposto no art. 15 da Lei n. 9.779/1999, sendo que deveria ter sido considerado o total da aquisição de insumos originários de pessoas físicas no período e, ainda, que deveriam ser contempladas todas as aquisições utilizadas no processo produtivo das mercadorias classificadas nos capítulos 10 e 12 da NCM;

f) "as Leis 10.637, 10.833 e 10.925/2004 não fazem qualquer restrição sobre a realização e manutenção do crédito presumido quando aplicados a mercadorias exportadas, donde se deduz que o aproveitamento por compensação ou ressarcimento não poderá ser objeto de restrições por parte da Receita, conforme consta no artigo 2º do ADI n.º 15/2005";

g) a glosa dos créditos das aquisições e das despesas com fretes sobre vendas, referente ao adubo, altera o critério de apuração de créditos adotado pela contribuinte, que é o rateio proporcional, para o método de apropriação direta dos custos;

h) foram violados, também, os princípios da segurança jurídica, razoabilidade, proporcionalidade, coerência legislativa, estrita legalidade e isonomia;

i) os créditos devem ser corrigidos pela Selic;

Ao final, é requerido:

a) o provimento à manifestação para que seja garantido o integral direito de créditos de PIS/Pasep da manifestante;

b) a correção dos créditos pela taxa Selic;

- c) a homologação das compensações declaradas;
- d) a suspensão da exigibilidade dos débitos.

Em 03/12/2010 a 2ª Turma da DRJ/CGE proferiu o Acórdão n.º 04-22.724, fls. 300-313, julgando improcedente a manifestação de inconformidade:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. CONHECIMENTO PARCIAL.

No caso de declarações de compensação, o litígio no âmbito do Processo Administrativo Fiscal regulado pelo Decreto n. 70.235/1972 somente se instaura se as razões da manifestação de inconformidade forem pertinentes e versarem sobre assuntos sobre os quais recaia a competência das delegacias de julgamento.

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

A análise de normas segundo os princípios constitucionais é atribuição do Poder Judiciário, cabendo aos agentes fazendários o cumprimento da legislação em vigor.

DÉBITOS. MULTA E JUROS DE MORA.

Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os débitos sofrem a incidência dos acréscimos legais até a data da entrega da DCOMP.

CRÉDITOS DE PIS/PASEP. PRESCRIÇÕES LEGAIS.

Os créditos relativos ao PIS/Pasep só são reconhecidos no caso de as operações estarem balizadas nas estritas raias das prescrições legais.

CRÉDITOS. VALORAÇÃO.

A valoração dos créditos é efetuada na forma disposta na legislação, não incidindo juros compensatórios no caso de ressarcimento de créditos de PIS/Pasep

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Notificada da r. decisão, a contribuinte apresentou seu recurso voluntário, fls. 316-370, reiterando todos os seus argumentos de defesa.

É o suficiente para relatar.

## **Voto**

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos da legislação, sendo conhecido, passando à análise do mérito, não sem antes fixar os pontos controvertidos: a) incidência de juros sobre os débitos declarados nas compensações, tendo em vista que se tratavam de débitos vencidos; b) impossibilidade de compor o cálculo do rateio proporcional como receitas de exportações, as operações com produtos adquiridos com o fim específico de

exportação; c) impossibilidade de apuração de créditos sobre despesas de fretes sobre exportações de produtos de terceiros (relacionados com as exportações indiretas); d) impossibilidade de apuração de crédito presumido da agroindústria calculado apenas sobre os produtos adquiridos de pessoa física, mas não utilizados na produção; e) impossibilidade da compensação do crédito presumido da agroindústria com outros débitos a partir de agosto de 2004; f) impossibilidade de apuração de créditos sobre o adubo utilizados em operações no mercado interno, inclusive fretes; g) impossibilidade de aplicação da SELIC sobre os créditos pleiteados.

#### **a) incidência de juros sobre os débitos declarados nas compensações**

Percebe-se dos autos que a Recorrente formalizou os processos de Ressarcimento de PIS/COFINS não cumulativo de 2004 em 09/2005 com o Pedido de RESSARCIMENTO/DCOMP em papel, logo após apresentar as retificadoras do DACON em 02/09/2005 e, em parte do 4º tri 2004 utilizou o PER/DCOMP (eletrônico). Para a DCOMP relacionada com este processo, referente ao 3º tri 2004, o débito declarado se refere ao IRPJ e CSLL devidos pelo regime de estimativa na competência de 12/2004 com vencimento em 31/01/2005.

Desta feita, como a compensação, ou seja, o pagamento do IRPJ e CSLL, só foi realizada em 09/2005, o tributo estava vencido, passível de incidência de juros e multa, nos termos do que consta no r. despacho decisório de fls. 122-132:

Segundo leitura do art. 28 da IN SRF n.º 460/2004, combinado com o §5º do art. 51 da mesma IN, no caso de compensação de crédito de PIS com débitos de outros tributos ou contribuições federais, sobre o crédito não incidem juros compensatórios (SELIC) e sobre os débitos incidem os acréscimos legais até a data da entrega da Declaração de Compensação, ou seja, para débitos vencidos temos a incidência de multa de mora e juros de mora.

Art. 28. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão valorados na forma prevista nos arts. 51 e 52 e os débitos sofrerão a **incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação.**(...)

Art. 51. O crédito relativo a tributo ou contribuição administrados pela SRF, passível de restituição, será restituído ou compensado com o acréscimo de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, acumulados mensalmente, e de juros de 1 % (um por cento) no mês em que:(.)

§ 5º Não incidirão juros compensatórios no ressarcimento de créditos do IPI, **da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como na compensação de referidos créditos.** (grifos do original)

Em sede de recurso, a Recorrente afirma que na data do vencimento dos tributos declarados na compensação possuía saldo suficiente para a compensação em sua escrita fiscal, DACON, representando um excesso de formalismo considerar a data da entrega da declaração de compensação como marco temporal para fins de considerar o pagamento.

Afirma, em síntese, que na época do vencimento dos tributos compensados (IRPJ e CSLL), realizou o estorno dos créditos de PIS e COFINS na Dacon, evidenciando, assim, sua intenção de utilizar este saldo com as compensações na data do vencimento do tributo, bem

como a real disponibilidade de crédito (saldo credor), suficiente para compensar os débitos na data do vencimento.

Não merecem prosperar tais argumentos. Como relatado, os débitos compensados venceram em 31/01/2005 e a compensação somente foi realizada em setembro de 2005, quase 09 meses mais tarde.

Não se trata de excesso de formalismo. A compensação é causa de extinção do crédito tributário, nos termos do artigo 156 do CTN, equivalente ao pagamento. Possuir créditos de PIS e COFINS disponíveis para utilização em janeiro/2005 não demonstra e nem comprova sua intenção de pagar o tributo devido, no caso IRPJ e CSLL. É o mesmo que possuir caixa ou equivalentes de caixa, e não pagar no vencimento o tributo contabilizado e confessado em DCTF.

Os créditos de PIS/COFINS poderiam ter diversas destinações, como pagamento de IPI ou mesmo ressarcimento. Não há como vincular esses créditos ao pagamento de IRPJ e CSLL enquanto não efetivamente realizados e declarados em DCOMP.

No entanto, em processos em que se discute crédito, não há possibilidade de discussão sobre os débitos, já que não faz parte do litígio.

Diante disso, este ponto não merece ser conhecido.

**b) impossibilidade das compras com fim específico de exportação compor o cálculo do rateio proporcional como receitas de exportações**

Para o cálculo dos créditos de PIS e COFINS vinculados à exportação para fins de compensação, a Recorrente incluiu no cômputo do rateio proporcional como receita de exportação, as receitas decorrentes de exportações indiretas, isto é, aquisição de produtos com fim específico para exportação.

Com esta metodologia, a Recorrente informou no DICON como total de receitas no mercado externo, a soma das exportações diretas com as vendas de mercadorias adquiridas de terceiro (exportações indiretas). Após a intimação da Recorrente para apresentar explicações e documentos, a fiscalização excluiu as Receitas de Exportação de Terceiros — Exportação de mercadorias recebidas com fim específico de exportação de 2004 do cálculo do rateio proporcional de todos créditos vinculados à exportação.

Em sede de defesa a Recorrente afirmou estar equivocado o entendimento fiscal, já que a Recorrente optou em apurar seus créditos com base no método da proporção da receita bruta auferida diante da permissão da própria lei. Excluir do rateio proporcional as exportações originárias de aquisições com fim específico de exportação, significa criar critério de apuração não previsto em lei.

Afirma ainda que o § 4º do art. 6º e art. 15 da lei 10.833/2003 não veda a utilização dos demais créditos de PIS e Cofins decorrentes de aquisições efetuadas e, em que houve a incidência das contribuições. Com isso, pretende o agente fazendário reduzir o montante de crédito, que resultam das aquisições de seus insumos, e que são tributadas, reduzindo a Receita Bruta de Exportação, e por conseguinte reduzir o saldo a ressarcir.

Afirma estar legalmente amparada, em apurar créditos sobre as aquisições efetuadas, exceto sobre aquelas com o fim específico de exportação e, vincular seus créditos conforme opção demonstrada na entrega da DACON à RFB, pelo método de rateio proporcional a receita bruta, considerando a proporção do total das exportações em relação ao total da receita bruta.

Não merece guarida os argumentos da Recorrente. Vejamos:

Os créditos apurados sobre as despesas e custos de bens e serviços utilizados na atividade da Recorrente são admitidos pela legislação e podem ser utilizados pelo contribuinte. Isso não é questionado pela fiscalização. A glosa decorre tão somente da impossibilidade de vincular estes créditos às receitas de exportação indireta, tendo em vista que bens adquiridos de terceiro com fim específico de exportação não compõe a receita bruta de exportação para fins do cálculo proporcional.

Isso porque estas remessas ao exterior aqui referidas são realizadas no papel de comercial exportadora. Com isso, a receita de exportação não é da Recorrente, mas sim do fornecedor, que lhe vendeu as mercadorias com fim específico de exportação. Este fornecedor terá, repita-se, a receita de exportação, imune de contribuições, e poderá vincular seus crédito às referidas receitas.

Desta feita, para quem vende com fim específico de exportação (os fornecedores da Recorrente), a operação já é considerada como exportação, com os benefícios das desonerações das contribuições de PIS/COFINS, e, para quem recebe com fim específico de exportação e exporta – a Recorrente, atua como intermediário, devendo confirmar a exportação, não tendo nenhum crédito na entrada e nem débito na saída, pois a mesma mercadoria não pode gerar benefício de exportação novamente. Nesse sentido, o § 4º do art. 6. da Lei 10833/2003 veda a apuração de créditos vinculados à receita de exportação no caso de aquisição de mercadorias com fim específico de exportação e, conseqüentemente, as receitas de exportação dessas mercadorias não podem ser computadas como Receitas de Exportação Normal para efeito do rateio proporcional de créditos vinculados à exportação.

Lei n.º 10.833/2003. Art. 6º (...)

§ 4º—O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, **ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.**

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (...)

III - **nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei;**

(grifei)

Por essa razão, as exportações de terceiros devem ser excluídas do total da Receita Bruta para efeito do cálculo do rateio proporcional, não sendo possível vincular créditos de PIS/COFINS nesta parcela de rendimentos como se fossem receita de exportação, o que

impossibilita o ressarcimento ou compensação com outros tributos, devendo-se negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

**c) impossibilidade de apuração de créditos sobre despesas de fretes sobre exportações de produtos de terceiros (relacionados com as exportações indiretas);**

De acordo com o termo de encerramento de diligência fiscal de fls. 110-119, a fiscalização também glosou os créditos sobre as despesas com fretes incorridas nas exportações indiretas sob o argumento de que não dariam direito ao crédito:

Considerando que a receita de exportação de terceiros não pode ser vinculada para geração de créditos e como exemplo uma empresa que só tem a receita de exportação de terceiros e paga os fretes para o transporte dessas mercadorias, não poderá ter créditos de PIS/COFINS exportação, pois não terá receitas de exportação passíveis de geração de créditos. Conclui-se que essa é uma operação que não gera crédito e não pode ter tratamento conjunto com outras operações, cujas receitas de exportação geram direito a crédito, pois o tratamento deve ser separado: as operações com créditos relativos ao mercado interno, as operações com créditos comuns ao mercado interno e externo, objeto de rateio proporcional, as operações com créditos do mercado externo e as operações que não geram créditos. (grifei)

Pelo que se percebe da argumentação fiscal, a despesa com frete estava incluída na operação, incluída pelo exportador direto (fornecedor) no valor da operação. As despesas com frete incluídas no valor da operação e debitadas do adquirente (Recorrente), não são despesas autônomas e seguem a mesma natureza do produto transacionado.

Seria diferente se o frete fosse uma despesa independente, contratada pela Recorrente, totalmente separada das compras com fim específico de exportação. Mas não parece ter sido o caso, na medida em que não há provas de que isso tenha ocorrido, nem mesmo houve esse argumento por parte da Recorrente.

A Recorrente afirmou que, dentre os vários custos que são embutidos na formação do preço da venda da mercadoria, estão os fretes suportados pelo exportador nas operações de venda, indispensáveis para transportar a mercadoria a ser exportada do estabelecimento do contribuinte até os portos ou armazéns alfandegários, de onde a mercadoria posteriormente será remetida para o exterior.

Trata-se de exportação indireta, em que a Recorrente atuou como intermediário do exportador. A fiscalização analisou as notas fiscais e escrituração, concluindo que os fretes foram cobrados do fornecedor incluídos nos valores das operações com fim específico de exportação.

Portanto, nego provimento neste ponto.

**d) impossibilidade de apuração de crédito presumido da agroindústria sobre produtos não utilizados na produção**

Afirma a fiscalização, com base na Lei nº 10.925/2004, que, a partir de agosto/2004, o crédito presumido deve ser calculado apenas sobre os produtos adquiridos de pessoa física com finalidade exclusiva de industrialização, portanto a mera comercialização não gera direito ao crédito presumido.

Lei nº 10.925/2004. Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, **que produzam mercadorias** de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, **destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins**, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (grifei)

Analisando a documentação apresentada, a fiscalização detectou diferenças nas remessas destes insumos para suas unidades industriais, constatando que parte deste produtos agrícolas foram adquiridos de pessoa física e revendidos por suas plantas comerciais sem nenhum procedimento de industrialização.

As filiais da Amaggi adquirem a soja em grãos e ela pode ser destinada à comercialização ou à industrialização. No caso de ser destinada à industrialização é emitida uma nota fiscal de transferência para industrialização para as unidades fabris de Cuiabá ou Itacoatiara e com base nelas é calculado o crédito presumido de PIS/COFINS, ora analisado.

Portanto, para composição do crédito presumido — agroindústria, o contribuinte apresentou Demonstrativo de origem dos créditos de PIS/COFINS 2004, que relaciona notas fiscais de transferências das filiais para as unidades industriais de Cuiabá e Itacoatiara-AM e Demonstrativo de origem dos créditos por produto e Filial. (...)

Devido ao grande volume de operações relativas às aquisições de pessoas físicas, por quase 50 (cinquenta) filiais, que transferem as mercadorias para as unidades industriais, optou-se por verificar as entradas de transferências para industrialização na Filial Cuiabá e Filial Itacoatiara, verificando-se as GIA — ICMS — Guia de Informação e Apuração de ICMS para confirmação da consistência dos dados informados no Dacon (...)

Na GIA da Filial Cuiabá, cujo total das entradas de transferência para industrialização é de R\$ 271.217.520,00, foi apurada uma diferença de R\$ 228.500,13. O contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos.

O contribuinte apresentou novo relatório das transferências recebidas para industrialização da Filial Cuiabá nos CFOPs 115115152 e, pelo novo relatório apresentado, foram confirmadas diferenças no total de R\$ 970.886,14 de 01/2004 a 07/2004, que serão glosadas (...)

Na GIA da Filial Itacoatiara, cujo total das entradas de transferência para industrialização na Filial Itacoatiara é de R\$ 286.246.177,46, foi apurada uma diferença de R\$ 26.629.181,64. O contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos sobre essa diferença e também em relação aos valores constantes no CFOP 6208-Devoluções de Mercadorias recebidas em Transferência para industrialização no valor de R\$ 231.951.421,31 no ano de 2004. (...)

Dos valores apresentados pelo contribuinte no novo demonstrativo, restaram diferenças no total de R\$ 217.838,71 de 01/2004 a 07/2004, que serão glosadas, neste item, conforme demonstrativo abaixo.

A Recorrente afirma que, apesar de vender os produtos da classificação fiscal NCM 10 e 12, soja e milho, tais produtos passam por um beneficiamento, como seleção de

grãos, lavagem, secagem, controle de pragas etc., enquadrando-se como um processo industrial, possibilitando o cálculo do crédito presumido, mas sem apresentar provas para tanto. Cita o CTN e o RIPI para fins de explorar o conceito de produto industrializado.

Com esse raciocínio, a Recorrente afirma que o agente fiscal contraria a lei ao realizar uma apuração descentralizada dos créditos, não computando no cálculo dos créditos presumidos, as aquisições dos produtos constantes da NCM nos Capítulos 10 e 12, comumente denominadas de soja beneficiada e milho beneficiado, destinadas a alimentação humana e animal.

Na verdade, não foi isso o que a fiscalização fez.

Não houve apuração descentralizada dos créditos de PIS e COFINS, o que houve foi a constatação que apenas dois estabelecimentos são industriais, sendo todos os demais comerciais. Assim, apenas os insumos agrícolas remetidos para estes dois estabelecimentos foram utilizados para a produção de produto para alimentação humana ou animal.

Enfim, o artigo 8º da Lei 10.925/2004 é claro ao prescrever que a aquisição destes bens deve ocorrer num contexto de que se tratam de INSUMOS para a PRODUÇÃO de mercadorias de origem animal para a alimentação humana ou animal.

Desta feita, é de se manter a r. decisão guerreada e negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

**e) impossibilidade da compensação do crédito presumido da agroindústria com outros débitos a partir de agosto de 2004**

Repita-se que a controvérsia nos itens até aqui discutidos, inclusive o que se discute no momento, não diz respeito ao valor dos créditos. O valor não foi objeto de contestação e, portanto, não existe lide sobre o mesmo.

Nesta parte a lide versa unicamente sobre as possibilidades de aproveitamento do crédito presumido da agroindústria, nos termos da Lei nº 10.925/2004, poder ser objeto de ressarcimento ou de compensação com outros débitos administrados pela RFB.

Entende-se que não e a r. decisão de piso deve ser mantida nesse ponto, na medida em que partir de 08/2004, o valor do crédito presumido das atividades agroindustriais não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento com base na Lei 10.925/2004, arts 8º e 15.

No caso dos autos, é preciso discernir, o direito que se pleiteia não é o crédito presumido em si, qual seja, o crédito presumido apurado da forma em que previsto no art. 8º da Lei 10.925/2004 e passível de utilização desde 2004. Repita-se, não é esse o direito que se pretende exercer.

O direito que se discute nestes autos é o direito de utilizar este crédito para compensar com quaisquer tributos administrados pela Receita Federal, bem como o direito de requerer o ressarcimento em dinheiro deste crédito.

Vejamos o que diz referido artigo 8º, pedindo vênias para transcrever novamente:

Lei nº 10.925/2004. Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, **que produzam mercadorias** de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, **destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins**, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (grifei)

Perceba que os créditos presumidos somente podem ser utilizados para DEDUZIR do PIS e da COFINS devidas em cada período de apuração, não restando autorizada sua utilização em compensações com outros débitos.

Nega-se provimento neste ponto.

**f) impossibilidade de apuração de créditos sobre o adubo utilizados em operações no mercado interno, inclusive fretes**

O ponto em discussão reside na possibilidade de incluir despesas na aquisição de insumos, o adubo, no cálculo do rateio proporcional para fins de vinculá-las às receitas de exportação. Na mesma esteira, está a discussão do frete desses insumos, bem como dos produtos acabados.

Durante o procedimento de fiscalização o agente fiscal detectou a inclusão no rateio proporcional as despesas para aquisições de adubo e cloreto de sódio, produtos estes que não são exportados, mas destinado à divisão agro do Grupo Maggi, ou seja, exclusivamente para o mercado interno. Por isso, não deve fazer parte do rateio proporcional dos créditos vinculados à exportação.

Em sede de defesa a Recorrente afirma que a lei faculta ao contribuinte a adoção do método direito ou do rateio proporcional para fins de vinculação de créditos às receitas de exportação, nos termos do § 8º do artigo 3º da lei 10.833/2003. Ao optar pelo método de apuração dos créditos proporcional pela receita bruta auferida, a recorrente realiza créditos sobre o total das aquisições com direito a crédito no período, e apropria os créditos vinculando proporcionalmente o percentual da receita de exportação em relação ao total da receita bruta auferida no período. Ao glosar os créditos apurados pela Recorrente pretende o agente fiscal alterar o critério de apuração dos créditos adotado pelo contribuinte, rateio proporcional para o método de apropriação direta dos custos, glosando créditos apurados pela Recorrente.

Não merece prosperar referidos argumentos da Recorrente.

O rateio proporcional para a atribuição de créditos para receitas auferidas no mercado interno ou no mercado externo somente tem espaço para os custos e despesas comuns, isto é, dispêndios que a contribuinte incorre em sua atividade empresarial, que lhe resultam receitas tanto no mercado interno quanto de exportação. Assim, para fins de se aferir quanto destes custos comuns foram alocados para uma receita no mercado interno e quanto destes

dispêndios comuns são atribuíveis às receitas de exportação, a Lei confere duas alternativas ao contribuinte: i) cálculo direto; ii) rateio proporcional.

Assim, somente entram nestes cálculos, os dispêndios comuns, incorridas pela contribuinte para gerar uma receita tanto de exportação quanto no mercado nacional. Para o caso de um gasto para aquisição de um produto que apenas terá utilização no mercado interno, este gasto não pode ser considerado “comum”, não sendo possível sua inclusão no rateio proporcional.

Novamente, não se nega o direito ao crédito sobre estas compras, mas sim sua atribuição ou vinculação às receitas de exportação para fins de ressarcimento ou compensação com outros débitos.

Essa é a dicção do artigo 6º da Lei 10.833/2003:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: (...)

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

**II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.**

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

**§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.**

Neste sentido é também a solução de consulta COSIT nº 193/2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

EMENTA: MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL PARA DETERMINAÇÃO DOS CRÉDITOS VINCULADOS À EXPORTAÇÃO. TOTALIDADE DAS RECEITAS BRUTAS SUBMETIDAS AO REGIME NÃO CUMULATIVO. O método de rateio proporcional utilizado na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep vinculados à exportação: a) somente deve ser aplicado naqueles casos em que existam custos, despesas e encargos que sejam vinculados concomitantemente a receitas brutas do mercado interno e da exportação; b) consiste na aplicação sobre o montante de custos, despesas e encargos vinculados comumente a receitas brutas não cumulativas do mercado interno e da exportação, da proporcionalidade existente entre a Receita Bruta da Exportação Não Cumulativa e a Receita Bruta Total no Regime Não Cumulativo; e c) não permite a exclusão de qualquer valor da Receita Bruta da Exportação Não Cumulativa ou da Receita Bruta Total no Regime Não Cumulativo da proporção acima, devendo esses valores serem TOTAIS para efeitos de cálculo daqueles créditos. DISPOSITIVOS LEGAIS: arts. 3º e 5º da Lei nº 10.637, de 2002; e art. 6º e inciso III do art. 15 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Conclui-se pelo acerto da fiscalização. No caso de um dispêndio para aquisição de um produto, como adubo, bem como seu frete, cuja destinação seja sempre para o mercado nacional, não havendo nenhuma operação de venda ao exterior, referido gasto não pode compor o cálculo de rateio proporcional para sua vinculação às receitas de exportação.

Também nesse ponto é de se manter a decisão recorrida

**g) impossibilidade de aplicação da SELIC sobre os créditos pleiteados.**

Não há muito o que argumentar neste ponto, dada a impossibilidade de aplicação da SELIC sobre os créditos pleiteados, diante da expressa vedação legal, nos termos do artigo 13 da lei n.º 10.833/2003. Ademais, este CARF já editou uma súmula esclarecendo e consolidando essa impossibilidade:

**Súmula CARF n.º 125**

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei n.º 10.833, de 2003.

Nega-se provimento nesse ponto.

Quanto aos demais argumentos trazidos em sede de recurso, relacionados com supostas ofensas aos princípios a serem observados pela Administração Pública, dentre eles os da objetividade; adequação de meios e fins; simplicidade; interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público, além do princípio da segurança jurídica, imunidade das exportações, princípios da razoabilidade, proporcionalidade, coerência legislativa, legalidade e isonomia, deve-se afastar desde logo.

Tratam-se de argumentos trazidos à baila com o objetivo de afastar previsão disposta em lei, o que só poderia ser realizado no bojo de uma declaração de inconstitucionalidade, o que é vedado para este órgão administrativo:

**Súmula CARF n.º 2**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**Conclusão**

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior

