



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

Processo nº 10183.720124/2008-23
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº **3803-02.186 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 7 de novembro de 2011
Matéria PIS - RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO
Recorrente AMAGGI EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO.
INEXISTÊNCIA DE AUTORIZAÇÃO LEGAL.

O crédito presumido instituído pela Lei nº 10.925/2004 somente pode ser utilizado para dedução dos débitos apurados na sistemática da não cumulatividade aplicável na apuração das contribuições sociais, não sendo passível de utilização em procedimentos de compensação ou ressarcimento.

EXPORTAÇÃO. DIREITO AO CREDITAMENTO. CRITÉRIO DE RATEIO PROPORCIONAL.

A utilização de créditos vinculados a produtos exportados se restringe aos casos de exportação direta para o exterior, de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas e de vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, não alcançando as vendas a pessoas físicas, ainda que estas tenham como destinação final o mercado exterior, nem as aquisições com fim específico de exportação. As operações no mercado interno não afetam a apuração da receita bruta de exportação e não geram direito ao creditamento relativamente às despesas delas decorrentes.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DECORRENTES DA DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. MARCO TEMPORAL.

É assegurado o direito ao creditamento decorrente da depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos a partir de 1º de maio de 2004, independentemente de sua destinação.

RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC.
AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Inexiste previsão legal para a atualização monetária, com base na taxa Selic, dos valores relativos a ressarcimento de créditos da contribuição para o PIS.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.

A atividade da autoridade administrativa é obrigatória e vinculada, devendo-se observar os comandos normativos presentes em leis vigentes e válidas, não lhe sendo facultado o poder de afastar o cumprimento de lei sob alegação de inconstitucionalidade (Súmula CARF nº 2).

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o fato modificativo, extintivo ou impeditivo do direito, devendo prevalecer a informação obtida na diligência e que serviu de fundamento à decisão de piso, dado inexistir qualquer outro elemento de prova em sentido contrário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Juliano Eduardo Lirani e Jorge Victor Rodrigues que admitiam o ressarcimento do crédito presumido a que se refere o art. 8º da Lei nº 10.925 de 2004.

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Presidente.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Kern (Presidente), Hélcio Lafetá Reis (Relator), Belchior Melo de Sousa, Jorge Victor Rodrigues, Juliano Eduardo Lirani e João Alfredo Eduão Ferreira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 289 a 346) interposto em face de decisão da DRJ Campo Grande/MS (fls. 271 a 286) que não reconheceu o direito creditório do contribuinte, consubstanciado em alegados créditos decorrentes da não-cumulatividade da contribuição para o PIS relativamente à produção exportada, com fundamento no § 1º do art. 5º da Lei nº 10.637/2002.

O contribuinte havia transmitido à Receita Federal, nos meses de julho e agosto de 2006, Pedidos de Ressarcimento e Declarações de Compensação eletrônicos (fls. 1 a 21), consignando como crédito o valor de R\$ 569.594,60, relativo à Contribuição para o PIS

não-cumulativo do terceiro trimestre de 2005, e como débitos valores referentes a vários tributos.

O processo foi submetido à apreciação da Fiscalização, de cujas conclusões (fls. 34 a 151) decidiu-se pela homologação parcial das compensações, no montante de R\$ 234.771,85,.

O indeferimento parcial dos créditos decorreu de (i) dedução da contribuição a recolher no mês, (ii) alteração do rateio dos créditos vinculados à exportação em face de vendas a pessoas físicas com o fim exclusivo de exportação, (iii) alteração do valor dos créditos presumidos da agroindústria, (iv) glosas de despesas de depreciação, (v) vedação de créditos relativos a fretes, (vi) ajustes relativos às saídas de mercadorias recebidas com o fim específico de exportação e a (vii) inclusão indevida de créditos decorrentes de fretes sobre vendas relativos às exportações de terceiros.

Irresignado, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 172 a 218), discorreu sobre o histórico legal da não-cumulatividade da contribuição para o PIS e requereu o integral acolhimento do direito creditório, bem como a sua correção pela taxa Selic, a homologação das compensações pleiteadas e a suspensão da exigibilidade dos débitos, alegando, aqui apresentado de forma sucinta, o seguinte:

a) na apuração dos créditos, o legislador facultou aos interessados a apropriação direta ou o rateio proporcional, aplicando-se, nesta última hipótese, aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, tendo sido este último o método por ele adotado;

b) todas as operações de vendas com o fim específico de exportação, inclusive aquelas realizadas junto a pessoas físicas que exportaram as mercadorias adquiridas, geram direito ao crédito;

c) produz mercadorias para a alimentação humana e animal, conforme processo descrito, sendo-lhe assegurado o direito ao crédito presumido calculado sobre o total de aquisições junto a pessoas físicas e jurídicas, ainda que aplicadas na produção das mercadorias classificadas nos capítulos 8 a 12 da NCM, podendo tais créditos serem utilizados para a compensação com outros tributos e contribuições;

d) 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 ter sido contempladas todas as aquisições utilizadas no processo produtivo das mercadorias classificadas nos capítulos 10 e 12 da NCM;

e) as Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.925/2004 não fazem qualquer restrição acerca da realização e manutenção do crédito presumido referentes a mercadorias exportadas, inclusive via compensação ou ressarcimento;

f) há direito ao crédito decorrente de todos os bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção, seja industrialização de óleo e farelo de soja, seja na produção de milho e soja beneficiada;

g) a glosa dos créditos das despesas com fretes sobre vendas, referente ao transporte de adubo e cloreto de potássio, altera o critério de apuração de créditos adotado, de rateio proporcional para o método de apropriação direta dos custos;

h) houve alteração, pelo agente fiscal, do critério de rateio de custos, despesas e encargos com direito a créditos, na proporcionalidade da receita bruta total auferida, em face de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação;

i) há direito de manutenção do crédito da contribuição para o PIS sobre a totalidade de fretes suportados pelo contribuinte e vinculados às operações de exportação, diretas ou indiretas;

j) há créditos decorrentes de aquisições de serviços de transporte que não foram utilizados, sendo requerido que se aceitasse a apresentação extemporânea de demonstrativos e documentos;

k) o direito à correção monetária dos créditos com base na taxa Selic.

A DRJ Campo Grande/MS indeferiu a solicitação (fls. 271 a 286), cujo acórdão restou ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

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.

APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E DEMONSTRATIVOS.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal as provas documentais devem ser apresentadas junto com a impugnação.

CRÉDITOS DE PIS/PASEP. PRESCRIÇÕES LEGAIS.

Os créditos relativos à contribuição para o PIS/Pasep só são reconhecidos no caso de as operações estarem balizadas nas estritas raías 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 contribuição para o PIS/Pasep.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito creditório não reconhecido

Ressaltou o relator *a quo* que não caberia, naquela instância, manifestação sobre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário indicado para compensação, pois essa matéria seria da competência do órgão de origem, nem sobre inconstitucionalidades ou ilegalidades, dado o caráter vinculado da atividade administrativa.

No que se refere à alegação do então Manifestante de que haveria outros créditos decorrentes de serviços de transportes que ele não teria considerado nos seus pedidos originais, ressaltou o julgador de piso que tal matéria não poderia ser enfrentada por total ausência de material probatório que a sustentasse.

Quanto aos ajustes promovidos pela repartição de origem dos valores solicitados aos saldos de créditos declarados em Dacon, salientou o relator que tal matéria, por ausência de contestação, seria considerada não impugnada e, portanto, definitiva no âmbito do processo administrativo fiscal.

No tocante à alteração do rateio dos créditos vinculados à exportação em face de vendas a pessoas físicas com o fim exclusivo de exportação, apontou o julgador *a quo* que as vendas feitas a pessoas físicas exportadoras teriam sido comprovadas, em razão do que deveriam estar incluídas entre aquelas geradoras de crédito decorrentes da exportação, mas que o motivo da glosa teria sido o fato de que a operação não estaria enquadrada dentre aquelas previstas no art. 5º da Lei nº 10.637/2002, em que não se inclui a hipótese de venda para pessoa física, mesmo que com fim específico de exportação. Apontou o relator que, nesses casos, a operação ocorreria no mercado interno e seria normalmente tributada, inserindo-se na regra geral da não-cumulatividade.

Em relação ao crédito decorrente da agroindústria, ressaltou-se que, de acordo com o dispositivo legal de regência, ele não poderia ser utilizado para fins de compensação ou ressarcimento, sendo apurado, não em conjunto com os demais créditos decorrentes das mercadorias exportadas, mas de forma separada.

No que concerne às glosas de despesas de depreciação, salientou a autoridade julgadora que, no caso de bens incorporados ao ativo imobilizado, o crédito só seria possível se tais bens fossem utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, sendo que, no presente caso, as glosas foram efetuadas quanto à depreciação das máquinas, dos equipamentos e dos implementos agrícolas que foram destinados a outras unidades da pessoa jurídica que, embora até pudessem beneficiar grãos, não produziram bens para venda.

Relativamente à glosa dos créditos das despesas com fretes sobre vendas, referentes ao transporte de adubo e cloreto de potássio, argumentou o julgador que tais produtos seriam destinados à Divisão Agro do Grupo Maggi, cujas operações seriam realizadas exclusivamente no mercado interno. Tal glosa, no entendimento do relator, não alteraria o critério de apuração de créditos adotado pela contribuinte, pois a proporcionalidade seria obtida pela relação entre as receitas no mercado interno e as de exportação. Além disso, as operações com o adubo e o cloreto de potássio ocorreriam no mercado interno entre empresas do mesmo grupo, em razão do que não se estaria defronte a uma despesa de frete como caracterizada no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003.

Quanto aos ajustes relativos às saídas de mercadorias recebidas com o fim específico de exportação, argumentou a autoridade julgadora que a obrigação de demonstrar as saídas ocorridas mês a mês relativamente às mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação seria do contribuinte, que, em não o fazendo, sujeitar-se-ia à glosa total dos valores não comprovados, procedimento esse, contudo, não adotado pela Fiscalização, dado que esta optara pela imputação do valor das exportações das mercadorias recebidas com esse fim específico proporcionalmente ao das receitas de exportação em cada mês, medida essa mais favorável ao contribuinte.

Salientou-se, também, que as despesas de fretes sobre vendas só gerariam crédito, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, nos casos previstos nos incisos I e II, não incluída aí a exportação de mercadorias adquiridas com essa finalidade específica, cujo alienante é quem teria o direito a fruir o crédito nos termos do art. 5º da mesma lei.

Por fim, negou-se o direito à correção monetária do ressarcimento por ausência de autorização legal.

Inconformado, o contribuinte recorre a este Conselho (fls. 289 a 346), repisa os mesmos argumentos de defesa anteriormente apresentados, argui ofensa a princípios constitucionais (estrita legalidade, segurança jurídica, isonomia, razoabilidade, coerência legislativa, proporcionalidade etc.) e requer:

a) “revisão do período com a finalidade de identificar os créditos decorrentes de aquisições de fretes em sua plenitude em conformidade com a lei” (fl. 346);

b) acatamento, como receitas de exportações, das operações indiretas realizadas por meio de pessoas físicas;

c) “revisão dos créditos do período, para quantificar o crédito presumido na plenitude da lei, considerando o processo produtivo, e ao final, havendo saldo credor, permitido sua compensação com demais débitos do contribuinte junto a RFB e/ou ressarcimento em dinheiro” (fl. 346);

d) considerar “os créditos apurados relativos a todos os custos mensais de depreciação, dos bens incorporados ao ativo imobilizado e utilizados no processo produtivo da Recorrente” (fl. 346);

e) considerar “o total das despesas relativa aos fretes de transportes de adubo no rateio dos créditos do contribuinte” (fl. 346);

f) a manutenção do “rateio dos custos, despesas e demais encargos, pelo método de rateio proporcional a receita bruta, considerando a proporção do total das exportações em relação ao total da receita bruta” (fl. 346);

g) “manutenção do direito ao crédito de PIS e Cofins sobre a totalidade de fretes suportadas pela Contribuinte e vinculadas as operações de exportações sejam elas diretas ou indiretas” (fl. 346);

h) “correção e ressarcimento dos valores pleiteados pela incidência da taxa Selic a partir de cada período de apuração” (fl. 346);

i) “reconhecimento dos créditos e homologação das compensações efetuadas” (fl. 346);

j) “imediata suspensão da exigência do crédito tributário compensado, controlado no processo nº 10183.720009/2007-78, em face das disposições do artigo nº 151 do CTN”.

Após a inclusão do processo em pauta de julgamento, o Recorrente apresenta “Pedido Aditivo ao Recurso Voluntário” em que se requer a inclusão, em seu pedido de ressarcimento, de novas aquisições de serviços de transporte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme acima relatado, controverte-se nos autos acerca do direito creditório decorrente da não-cumulatividade da contribuição para o PIS relativamente à produção exportada, com fundamento no § 1º do art. 5º da Lei nº 10.637/2002.

De início, registre-se que, nos termos do art. 151, III, do Código Tributário Nacional (CTN), as reclamações e os recursos no âmbito do Processo Administrativo Fiscal suspendem a exigibilidade do crédito tributário, sendo dispensado, em face da previsão legal, requisição do interessado nesse sentido.

I. Ofensa a princípios constitucionais e legais. Inocorrência.

Mostram-se descabidas as alegações do Recorrente de ofensa, por parte da repartição de origem e da autoridade julgadora de primeiro grau, a princípios constitucionais e aos princípios administrativos previstos no art. 2º da Lei nº 9.784/1999, em face da ausência de objetividade, adequação de meios e fins, simplicidade, interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público, de interpretação abrangente das imunidades, de razoabilidade etc.

À autoridade administrativa falece poder de afastar a aplicação de norma legal plenamente válida e eficaz sob alegação de inconstitucionalidade. Somente o poder Judiciário detém poder para tal.

Isso não quer dizer que a autoridade administrativa não possa se valer dos princípios e regras presentes na Constituição Federal para fundamentar suas decisões. Pelo contrário, dada a realidade sistêmica de nosso ordenamento jurídico, em que as normas constitucionais detêm posição de realce e relevância, sua observância é obrigatória e a interpretação das regras infraconstitucionais deve se dar em conformidade com elas, o que não significa que as leis vigentes, enquanto plenamente eficazes e válidas, possam ser ignoradas pelo aplicador do Direito na esfera administrativa.

A atuação da autoridade administrativa tributária, nos termos do art. 3º e do art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN), é plenamente vinculada, não se lhe atribuindo, com exceção das ressalvas da própria lei, poder de discricionariedade em face dos ditames legais que regem a matéria tributária. Note-se que tal previsão legal encontra-se em conformidade com os princípios constitucionais da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade.

Conforme se pode verificar nos autos, todos os procedimentos e as decisões foram realizados com fundamento em dispositivos legais vigentes, válidos e eficazes, bem como nos elementos fáticos trazidos ao processo, tanto no que se refere ao mérito da presente controvérsia, quanto à aplicação ou não de atualização monetária nos créditos da espécie.

Não se vislumbra que benefício possa obter o Recorrente quando afirma que, consoante posições doutrinárias e jurisprudenciais, as normas de imunidade tributária devem ser interpretadas de forma abrangente, de maneira a favorecer as suas finalidades, pois aqui não se cogita acerca de imunidades, mas, pelo contrário, da aplicação de normas tributárias impositivas. Ainda que se considere a imunidade de tributos nas exportações, a controvérsia dos autos não avança sobre tal matéria, dado que se restringe ao creditamento autorizado em lei, procedimento esse que, muito antes de prejudicar o interessado, estipula mecanismos de aproveitamento de créditos, questão essa de ordem legal e não constitucional.

A previsão legal da não-cumulatividade aplicada à contribuição para o PIS é anterior à Emenda Constitucional nº 42/2003, que acrescentou o § 12 ao art. 195 da Constituição Federal de 1988, estabelecendo que a lei definirá setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais ali identificadas serão não-cumulativas.

Trata-se, portanto, de matéria de ordem legal e não constitucional.

A não-cumulatividade da Cofisn e do PIS difere da não-cumulatividade aplicável ao IPI e ao ICMS, pois esta encontra-se predefinida no texto constitucional, enquanto mecanismo de apuração do imposto devido, de observância obrigatória pelo legislador infraconstitucional.

A não-cumulatividade das contribuições sociais rege-se pelo o que a lei válida, vigente, eficaz vier a estipular. Eventuais infrações à Constituição deverão levadas à apreciação do Poder Judiciário, em sede controle difuso ou concentrado de constitucionalidade, e não ser trazidas ao órgão administrativo, cuja competência não abrange matéria desse jaez..

Além disso, não se pode perder de vista que o Processo Administrativo Fiscal (PAF) rege-se por norma própria, qual seja, o Decreto nº 70.235/1972, aplicando-se-lhe apenas subsidiariamente os dispositivos da Lei nº 9.784/1999. Mas mesmo que assim não fosse, não se vislumbra qualquer ofensa aos princípios da objetividade, da adequação de meios e fins, da simplicidade e da interpretação da norma administrativa da forma que melhora garanta o atendimento do fim público, pois todos os procedimentos até então adotados se deram em conformidade com os preceitos materiais e processuais aplicáveis.

Isso não significa que a interpretação até então dada aos dispositivos legais deva ser, necessariamente, reproduzida neste julgamento, pois a autoridade administrativa julgadora pode formar livremente seu convencimento a respeito dos fatos controversos, bem como chegar a diferentes conclusões acerca da melhor leitura que se deva fazer da lei que rege a matéria sob comento.

Portanto, nenhuma razão assiste ao Recorrente quanto às alegações de ofensa a princípios constitucionais e legais.

II. Agroindústria. Ressarcimento do crédito presumido. Impossibilidade.

A Lei nº 10.637/2002, que instituiu a contribuição para o PIS não cumulativa assim dispunha:

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

(...)

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

(...)

§ 10 Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.14, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da contribuição para o PIS/Pasep, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País.

§ 11 Relativamente ao crédito presumido referido no § 10:

I - seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a 70% (setenta por cento) daquela constante do caput do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem ou serviço, pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda.

De acordo com os dispositivos legais supra, a agroindústria poderia se valer de créditos presumidos para deduzi-los dos débitos a recolher em decorrência da não cumulatividade, podendo, ainda, nos casos de haver crédito disponível no final do trimestre, compensá-los ou requerer seu ressarcimento.

Contudo, os §§ 10 e 11 do art. 3º acima reproduzidos foram revogados pela Medida Provisória nº 183/2004, convertida na Lei nº 10.925/2004, que reinstituiu os créditos presumidos da agroindústria nos seguintes termos:

*Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos Capítulos 2 a 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 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, 09.01, 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.*

(...)

Art. 15. As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem vegetal, classificadas no código 22.04, da NCM, 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. (Vigência)

Conforme excerto supra, a Lei nº 10.925/2004 dispôs sobre a possibilidade da pessoa jurídica apenas deduzir da contribuição devida em cada período de apuração o crédito presumido, tendo sido mantidas as revogações promovidas pela Medida Provisória que a originou, não se aplicando a partir de então, por conseguinte, a apuração da contribuição, no que se refere ao crédito presumido, da forma prevista no art. 3º da Lei nº 10.637/2002.

Nessa nova sistemática, deixou de existir a possibilidade de compensação ou ressarcimento do crédito presumido, por inexistir autorização legal nesse sentido, dado que, após as alterações legislativas supra referenciadas, o aproveitamento dos créditos da contribuição, via dedução, compensação ou ressarcimento, da forma prevista nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, passou a se restringir aos casos de apuração na forma do art. 3º dos mesmos diplomas legais, não alcançando a nova hipótese de apuração do crédito presumido sob análise.

Dessa forma, após a vigência da Lei nº 10.925/2004, passou-se a prever, tão somente, o aproveitamento do crédito presumido por meio de dedução dos débitos da própria contribuição devida em cada período, na sistemática da não cumulatividade, não se aplicando, no caso, o disposto na Lei nº 11.116/2005, que prevê a compensação e o ressarcimento dos créditos apurados de acordo com o art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, não alcançando, portanto, os artigos 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004, *verbis*:

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto

no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - 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; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

Portanto, a partir da vigência da Lei nº 10.925/2004, o crédito presumido sob análise deixou de ser passível de compensação ou ressarcimento, podendo, apenas, ser utilizado para a dedução dos débitos da contribuição devida em cada período na sistemática da não cumulatividade.

O Recorrente alega que o agente fiscal e o relator do acórdão afastaram o direito ao crédito presumido da agroindústria com base na interpretação de que a não-cumulatividade da Cofins e do PIS somente alcançaria os estabelecimentos industriais do contribuinte.

Além disso, para robustecer sua defesa, o Recorrente faz referência à Lei nº 9.363/1996, que disciplina o crédito presumido de IPI, e reclama pela aplicação da analogia na interpretação de seus dispositivos, estendendo-os ao presente caso, do que decorreria o direito ao creditamento em relação a qualquer insumo aplicado na produção, independentemente de sua origem.

Porém tais argumentos não beneficiam o Recorrente, pois o indeferimento do ressarcimento do crédito presumido da agroindústria não decorreu da origem dos insumos, se adquiridos de pessoas físicas ou jurídicas, nem da sua destinação, se aplicados em produtos industrializados ou não, mas, repita-se, da ausência de autorização legal.

Por fim, ressalte-se que o entendimento ora adotado é o mesmo que consta dos acórdãos 203-13.258, 203-13.259, 203-13.260, 203-13.262, 203-13.263 e 203-13.264, todos julgados em 4 de setembro de 2008, por unanimidade de votos, bem como dos acórdãos 201-81.707 e 201-81.708, julgados em 3 de fevereiro de 2009, estes pelo voto de qualidade.

Afastam-se, portanto, as alegações do Recorrente de que a lei lhe garantiria o direito ao ressarcimento do crédito presumido relativo à produção da agroindústria.

III. Novos créditos não declarados. Ausência de prova.

Argui o Recorrente que a autoridade julgadora de piso infringiu princípios constitucionais e administrativos ao não acolher seu pedido de inclusão de novos créditos além daqueles que haviam sido por ele declarados.

Segundo ele, dado o exíguo tempo existente entre a intimação de ciência do despacho decisório que glosou parte dos créditos pleiteados neste processo e o prazo para a apresentação da manifestação de inconformidade, solicitou à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande/MS, a oportunidade de apresentar em data oportuna os demonstrativos e documentos que confirmariam tal informação, e alternativamente, também requisitou a revisão do período para o tópico em questão com a finalidade de identificar os créditos decorrentes de aquisições de fretes em sua plenitude, em conformidade com a lei.

Contudo, conforme já apontado pelo relator *a quo*, nenhum elemento probatório foi apresentado para comprovar essa alegação. O Recorrente contrapõe-se afirmando que se trataria de caso submetido à exceção do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972, em razão do que, por motivo de força maior, poderia apresentar as provas em momento oportuno.

Ora, que momento oportuno seria esse? A peça recursal foi protocolizada na repartição de origem em 5 de agosto de 2010, mais de sete meses após a ciência do despacho decisório que reconheceu apenas parcialmente o direito creditório pleiteado, não sendo apresentado qualquer elemento de prova que embasasse o pedido sob comento.

Esse procedimento do Recorrente se mostra incompatível com seu pedido de realização de diligência, pois o argumento de exiguidade do tempo para a apresentação das provas não mais se sustenta. Compete à pessoa que alega o fato modificativo, extintivo ou impeditivo do direito o dever de comprovar suas argumentações, devendo prevalecer, no caso, as apurações da Fiscalização fundadas em documentos, declarações e informações prestadas pelo próprio interessado.

A mera alegação, desprovida de provas, não é apta a favorecer a tese defendida pelo ora Recorrente.

Nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal (PAF), cabe ao impugnante o ônus da prova de suas alegações contrapostas ao lançamento de ofício.

Referido dispositivo assim dispõe:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas** que possuir;*
(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) – Grifei

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

No presente caso, nem na fase de Impugnação, nem no Recurso Voluntário, o interessado se dispôs a demonstrar de forma inequívoca, com documentação hábil e idônea, os novos fatos alegados.

Nesse contexto, mostra-se oportuno e esclarecedor o seguinte excerto extraído da obra “Processo administrativo federal” de autoria de Rodrigo Francisco de Paula, editora Dey Rey, Belo Horizonte, 2006, páginas 153 a 154:

Dessa feita, em muitas situações, a mera alegação não se apresenta suficiente. É necessário conferir-lhe grau substancial de veracidade, com elementos que revelem liame entre o alegado e o ocorrido.

Assim, o impugnante deve se desincumbir de sua tarefa de comprovar o que alega, para que suas alegações se revistam de um tônus diverso do meramente protelatório, já que a impugnação administrativa suspende a exigibilidade do crédito tributário.

Em 6 de outubro de 2011, o Recorrente trouxe à sessão da 3ª Turma Especial então em andamento, Pedido Aditivo ao Recurso Voluntário, requerendo a produção de provas relativas aos créditos não identificados no pedido inicial.

Contudo, esse não é o procedimento adequado para tal, dado que as normas procedimentais que regem a matéria (Instrução Normativa SRF nº 600/2005) exigem que os pedidos de ressarcimento sejam apresentados na repartição de origem, a quem compete, originariamente, a apreciação de pleitos da espécie, inclusive no que tange às verificações fiscais necessárias à apuração do crédito reclamado.

Diante do exposto, inobservadas as regras de apresentação de pedidos de ressarcimento da espécie, mantém-se o que restou decidido na DRJ Campo Grande/MS no que se refere a essa questão.

IV Vendas para pessoas físicas com fim específico de exportação. Ausência de previsão legal.

Alega o Recorrente que o agente fiscal descaracterizou as vendas com fim específico de exportação, efetuadas para pessoas físicas que comprovadamente exportaram as mercadorias adquiridas, excluindo-as da receita de exportação para fins do rateio previsto no § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e, por conseguinte, da apuração dos créditos vinculados às exportações; inovando o contexto legal, o que lhe seria defeso.

Contudo, o agente fiscal agiu em conformidade com os dispositivos legais que cuidam do tema, pois o art. 5º e §§ da Lei nº 10.637/2002 estipulam que a utilização de créditos vinculados a produtos exportados se restringe aos casos de exportação direta para o exterior (inciso I do art. 5º da Lei nº 10.637/2002), de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas (inciso II do mesmo artigo) e de vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação (inciso III).

As vendas para pessoas físicas com o fim específico de exportação não se insere dentre as hipóteses reguladas pela lei, consubstanciando-se em operação no mercado interno, do que decorre o acerto do procedimento adotado pela autoridade fiscal.

Não se trata, como quer fazer crer o Recorrente, de excesso de formalismo por parte da Administração tributária, mas de observância das regras estipuladas na lei. A

atuação do agente administrativo é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade, e a aplicação do direito tributário se orienta pelo princípio da legalidade, não sendo facultado ao aplicador da norma proceder a ampliações ou alargamentos dos comandos legais para além dos limites traçados pelo legislador.

V. Depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado. Direito ao creditamento. Marco temporal.

Insurge-se, também, o Recorrente quanto à interpretação adotada pelo agente fiscal e pelo relator do acórdão de que a não-cumulatividade da Cofins e do PIS somente alcançaria os estabelecimentos industriais, ou seja, ensejariam o direito ao creditamento previsto no art. 3º da lei 10.637/2002 apenas os insumos aplicados nos produtos industrializados pelo contribuinte.

No entendimento da Fiscalização, a determinação do crédito prevista no inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, relativo aos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, alcançaria apenas as máquinas e equipamentos destinados à industrialização e não os demais aplicados em outras atividades dos contribuintes.

Contudo, em relação a essa matéria, assiste razão ao Recorrente.

A não-cumulatividade das contribuições, PIS e Cofins, não se confunde com a não-cumulatividade aplicada aos impostos indiretos (ICMS e IPI), esta vinculada às características físicas dos produtos comercializados e não, como ocorre no caso das contribuições, atrelada ao faturamento ou receita bruta.

Conforme atesta Marco Aurélio Greco¹, “enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos de caráter físico a ele relativos, o processo formativo de uma receita aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para a sua obtenção. Vale dizer, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo do que aquele, por exemplo, do IPI”.

Na não-cumulatividade das contribuições Cofins e para o PIS, o creditamento não decorre de valores destacados nas notas fiscais de aquisição de insumos, mas é calculado de forma mais ampla, alcançando tanto os bens quanto os serviços utilizados como insumos.

A Lei nº 10.637/2002, desde a sua redação original, prevê que os créditos do PIS não-cumulativo se referem a bens e serviços aplicados como insumos, tanto na fabricação de produtos destinados à venda, quanto na prestação de serviços, e não apenas a bens utilizados na industrialização.

Os créditos decorrentes da depreciação de bens se referem tanto às máquinas e equipamentos aplicados na fabricação de produtos destinados à venda, quanto a outros bens incorporados ao ativo imobilizado, conforme preceituava o inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, vigente à época dos fatos sob análise.

Tanto é assim, que a própria Receita Federal, por meio das Instruções Normativas SRF nº 209/2002 (art. 8º, III), 247/2002 (art. 66, III, “a”) e 358/2003, repetiu o comando legal, assegurando-se que todos os bens integrantes do ativo imobilizado dão direito ao crédito, independentemente de sua destinação.

¹ GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (coord.). Não-cumulatividade das contribuições PIS/Pasep e Cofins. IET e IOB/THOMSON, 2004).

Dessa forma, os coletores de amostras, medidores de umidade, elevadores, máquinas pré-limpeza, picadores, secadores, balanças, as máquinas e equipamentos utilizados nos silos e nos armazéns, implementos agrícolas, tratores, carretas agrícolas, pás carregadeiras, plainas etc., computadores e periféricos, móveis e utensílios, radiocomunicação e veículos são bens destinados ao ativo permanente e os encargos de sua depreciação devem ser considerados na apuração dos créditos devidos.

Contudo, a Lei nº 10.865, publicada em 30 de abril de 2004, em seu art. 31, vedou, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da sua publicação, ou seja, a partir de 31 de julho de 2004, o desconto de créditos relativos à depreciação de bens do ativo imobilizado adquiridos até 30 de abril de 2004, podendo ser computados, nos termos do § 1º do mesmo artigo, os créditos relativos aos bens adquiridos a partir de 1º de maio de 2004.

Como o período de apuração sob comento se refere ao terceiro trimestre de 2005, a ele se estende a restrição acima referenciada.

Nesse contexto, deve-se acolher o creditamento dos encargos de depreciação de máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado, afastando-se a restrição quanto à sua destinação, qual seja, a necessária aplicação na produção de produtos destinados à venda, mas somente em relação aos bens do ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio de 2004.

VI. Frete. Mercado interno.

O Recorrente se contrapõe à glosa dos créditos relativos aos fretes decorrentes do transporte de adubo e cloreto de potássio destinados à Divisão Agro do Grupo, que, segundo ele, implicariam na alteração do critério de apuração pelo rateio proporcional.

Contudo, não se vislumbra razão a esse questionamento do Recorrente, pois a glosa de parte dos créditos apropriados não tem o condão de desfigurar o critério de apuração adotado, mas apenas reduz o montante de saldo credor a ser apropriado na aferição do saldo do tributo a ser pago.

Conforme afirmado pelo próprio interessado, referidos fretes decorreram de movimentação de mercadorias no mercado interno, não ocasionando, por conseguinte, o direito ao creditamento vinculado a exportações.

Nada a reformar, portanto, em relação a essa glosa.

VII. Exportações de terceiros.

Alega o Recorrente que o agente fiscal, ao excluir, da receita bruta de exportação, as exportações decorrentes de aquisições de mercadorias no mercado interno com fim exclusivo de exportação, estaria inovando, pois se estaria criando critério de apuração de créditos não previsto em lei.

Mais uma vez, não assiste razão ao Recorrente.

Conforme bem apontado pela repartição de origem, “o artigo 6º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, aplicável à contribuição para o PIS-Não cumulativo por força do artigo 15 da mencionada norma, veda a apuração de créditos vinculados à receita de exportação pelas

empresas comerciais exportadoras nas hipóteses de aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação” (fl. 180).

Nesses casos, por já ter havido o aproveitamento dos créditos pela pessoa jurídica que vendeu os produtos à comercial exportadora, esta não pode deles se valer, sob pena de utilização em duplicidade do direito.

Consta do despacho de origem que, nos procedimentos de diligência, a Fiscalização constatara que, no ano de 2005, haviam sido realizadas operações de compras com fim específico de exportação em volume incompatível com as exportações de mercadorias recebidas com fim específico de exportação (exportação de terceiros).

O contribuinte, devidamente intimado a informar os valores mensais das exportações de mercadorias recebidas com fim específico de exportação, alegara não dispor dos dados, em razão do que procedeu-se ao cálculo do valor estimado com base nas informações disponíveis nos demonstrativos apresentados.

Apontou a repartição de origem que, como no demonstrativo consolidado a empresa considerara que todas as mercadorias recebidas com fim específico de exportação haviam saído no próprio mês da entrada, o diligenciador promovera os ajustes a fim de distribuir os valores proporcionalmente às receitas de exportação de cada mês, evitando assim distorções.

Como o interessado não comprovara os fatos por ele alegados, poderia a Administração tributária desconsiderá-los por completo, por ausência total de provas, tendo, no entanto, optado pela imputação proporcional às exportações, procedimento esse que se mostrou mais benéfico ao contribuinte, não de identificando razões que justifiquem sua contrariedade.

Como bem apontado pela Fiscalização, o § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003 “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”.

Dessa forma, as exportações de terceiros devem ser excluídas do total da receita bruta, bem como do total das receitas de exportação, resultando desse procedimento alteração do percentual de apropriação dos créditos pelo método de rateio.

Esse procedimento, nos termos constantes do relatório fiscal à fl. 148, foi observado pela Fiscalização, que assim dispôs sobre a questão: “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. Em resumo, a operação de entrada e saída como um todo não pode afetar o cálculo das operações de compras/exportação que geram direito a crédito. Da mesma forma, as exportações de terceiros devem ser excluídas do total da Receita Bruta para efeito do cálculo do rateio proporcional”.

Assim como as aquisições com fim específico de exportação não impactam a apuração dos créditos, qualquer despesa decorrente dessas operações, também, não podem ser consideradas no mesmo cálculo, por expressa vedação legal (artigo 6º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003).

Dessa forma, afastam-se as alegações do Recorrente contrárias a tal procedimento, realizado que fora em consonância com a disposição legal.

VIII. Ressarcimento. Atualização monetária. Taxa Selic.

Inexiste autorização legal para a aplicação da taxa Selic na atualização monetária de ressarcimento de créditos da Construção para o PIS não-cumulativa.

A legislação tributária distingue as hipóteses de restituição, compensação e ressarcimento, conforme se depreende dos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430/1996, bem como do § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/1995, autorizando a aplicação de juros Selic somente nos casos de restituição, calando-se em relação às hipóteses de ressarcimento, como o ora pleiteado.

Além disso, há vedação expressa de não incidência de juros compensatórios no ressarcimento de créditos de IPI e das contribuições Cofins e PIS, *ex vi* do § 5º do art. 51 da Instrução Normativa SRF nº 460/2004 e § 5º do art. 52 da Instrução Normativa SRF nº 600/2005.

IX. Conclusão

Diante do exposto, voto por PROVER PARCIALMENTE o recurso, no sentido de acolher o creditamento dos encargos de depreciação de máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado, afastando-se a restrição quanto à sua destinação, qual seja, a necessária aplicação na produção de produtos destinados à venda, mas somente em relação aos bens do ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio de 2004.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Relator



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
Terceira Seção - Terceira Câmara

Processo nº: 10183.720124/2008-23

Interessada: AMAGGI EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA.

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 4º do art. 63 e no § 3º do art. 81 do Anexo II, c/c inciso VII do art. 11 do Anexo I, todos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, fica um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, intimado a tomar ciência do Acórdão nº **3803-02.186**, de 7 de novembro de 2011, da 3ª Turma Especial da 3ª Seção.

Brasília - DF, em 7 de novembro de 2011.

[Assinado digitalmente]

Alexandre Kern

3ª Turma Especial da 3ª Seção - Presidente

Ciente, com a observação abaixo:

- ☐ Apenas com ciência
- ☐ Com embargos de declaração
- ☐ Com recurso especial

Em ____/____/____