



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10183.723258/2013-63
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-010.649 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2022
Recorrente AMAGGI EXPORTACAO E IMPORTACAO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

CONTRIBUIÇÃO. PIS. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. ENTENDIMENTO STJ. RECURSO REPETITIVO. ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

Conforme entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp n.º 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo contribuinte.

INSUMO. FRETE AQUISIÇÃO. NATUREZA AUTÔNOMA.

O frete incorrido na aquisição de insumos, por sua essencialidade e relevância, gera autonomamente direito a crédito básico na condição de serviço utilizado como insumo, ainda que o bem transportado seja desonerado, porquanto resta compreendido no núcleo do propósito econômico pessoa jurídica.

FRETE. INSUMO. POSSIBILIDADE.

Fora a hipótese do frete de venda, o frete segue o regime geral de creditamento das contribuições essencial (como o frete no curso do processo produtivo) ou relevante (como o frete de aquisição de insumos) ao processo produtivo, possível a concessão do crédito.

FRETE. PRODUTOS ACABADOS. POSSIBILIDADE DESDE QUE COMPROVADA A OPERAÇÃO.

Cabível o cálculo de créditos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

PIS/COFINS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. OPOSIÇÃO ILEGÍTIMA DO FISCO. CABIMENTO. REsp n.º 1.767.945/PR. É cabível a atualização monetária pela SELIC de pedido de restituição de PIS/COFINS diante da comprovação de oposição ilegítima do Fisco, tendo em vista que a tese firmada

pelo STJ no REsp nº 1.767.945/PR, em sede de recurso repetitivo, amplia a análise para além do IPI, abrangendo todos os casos envolvendo tributos sujeitos ao regime não-cumulativo. Neste sentido, a interpretação firmada esclarece que as regras previstas nos arts. 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833/2003 aplicam-se tão somente às situações de prerrogativa exclusiva do contribuinte, não alcançando as situações em que a correção monetária venha a representar reparação de prejuízo pela morosidade da Administração Pública no exercício de suas funções.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para rejeitar as preliminares e, no mérito, reverter as glosas sobre: 1 - dos fretes aplicados no transporte de aquisições de insumos sujeitos a alíquota 0% e suspensão do PIS/COFINS; 2 - dos fretes aplicados na operação de transferências de mercadorias e de produtos acabados exceto quando não comprovados; 3 - energia elétrica, apenas a demanda contratada, não TILP, multas e juros. 4 – E, finalmente, conceder a correção do crédito reconhecido, a partir do 361º dia da data do protocolo do pedido até a data do efetivo ressarcimento. Vencido o conselheiro Marcos Antônio Borges no item 1. Votou pelas conclusões o conselheiro Marcos Antônio Borges no item 2.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (Vice-Presidente), Ronaldo Souza Dias (Presidente). Ausente a conselheira Fernanda Vieira Kotzias.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão n. 11-061962 da DRJ/REC que, por unanimidade de votos, nos termos do voto do Relator, julgar procedente em parte a manifestação de inconformidade para reverter a glosa dos créditos do PIS e Cofins relativos ao valores de crédito violeta e de benefício fiscal do ICMS constantes da fatura de energia elétrica, mas não admitir direito creditório adicional a ser ressarcido/compensado.

Trata-se de Manifestação de Inconformidade contra indeferimento parcial de Pedido de Ressarcimento cumulado com Declaração de Compensação (PER/DCOMP) cujos créditos são relativos à Cofins não cumulativa.

Na Informação Fiscal Seort/DRF-Cuiabá/MT nº 0183/2018, de 11/10/2018, referendada pelos Despachos Decisórios deste processo e de mais seis, consta um resumo dos Pedidos de Ressarcimento (PER), com o valor do crédito requerido em cada um deles

(acrescentei na coluna à esquerda os números dos respectivos processos, abaixo dos números de cada PER), a saber:

Pedido De Ressarcimento/Nº do Processo	Dt. Transmissão	Período Apuração	Tipo Crédito	Valor (R\$)
21847.41850.281111.1.1.08-8307 Pr nº 10183.723255/2013-20	28/11/2011	2º Trimestre 2011	PIS Não Cumulativo - Exportação	R\$ 225.120,72
Formulário	12/07/2013	2º Trimestre 2011	Pedido Complementar - PIS NC - Exportação	R\$ 63.000,28
Formulário	18/04/2016	2º Trimestre 2011	Pedido Complementar Retificador do formulário apresentado em 06/04/2016- PIS NC - Exportação	R\$ 3.967.144,55
35714.51241.281111.1.1.08-4640 Pr nº 10183.723256/2013-74	28/11/2011	3º Trimestre 2011	PIS Não Cumulativo - Exportação	R\$ 489.524,95
Formulário	15/07/2013	3º Trimestre 2011	Pedido Complementar - PIS NC - Exportação	R\$ 15.675,70
Formulário	18/04/2016	3º Trimestre 2011	Pedido Complementar Retificador do formulário apresentado em 06/04/2016- PIS NC - Exportação	R\$ 2.470.499,74
26819.21160.281111.1.1.09-1324 Pr nº 10183.723257/2013-19	28/11/2011	3º Trimestre 2011	COFINS Não Cumulativa - Exp.	R\$ 2.254.781,55
Formulário	12/07/2013	3º Trimestre 2011	Pedido Complementar - COFINS NC - Exportação	R\$ 72.288,17
Formulário	18/04/2016	3º Trimestre 2011	Pedido Complementar Retificador do formulário apresentado em 06/04/2016-COFINS NC - Exportação	R\$ 11.379.186,64
11357.28207.281111.1.1.09-6230 Pr nº 10183.723258/2013-63	28/11/2011	2º Trimestre 2011	COFINS Não Cumulativa - Exp.	R\$ 1.036.919,65
Formulário	15/07/2013	2º Trimestre 2011	Pedido Complementar - COFINS NC - Exportação	R\$ 290.559,26
Formulário	18/04/2016	2º Trimestre 2011	Pedido Complementar Retificador do formulário apresentado em 06/04/2016- COFINS NC - Exportação	R\$ 18.272.532,13
20109.19583.030713.1.1.09-0104 Pr nº 10183.900173/2016-58	03/07/2013	4º Trimestre 2011	COFINS Não Cumulativa - Exp.	R\$ 52.959,41
Formulário	18/04/2016	4º Trimestre 2011	Pedido Complementar Retificador do formulário apresentado em 06/04/2016-COFINS NC - Exportação	R\$ 6.431.760,24
32431.22259.190511.1.1.08-3538 Pr nº 14090.720593/2018-12	19/05/2011	1º Trimestre 2011	PIS Não Cumulativo -	R\$ 521.585,91

			Exportação	
Formulário	18/04/2016	1º Trimestre 2011	Pedido Complementar Retificador do formulário apresentado em 31/03/2016- PIS NC - Exportação	R\$ 2.553.323,36
11226.95868.190511.1.1.09-8270 Pr nº 10183.901204/2013-45	19/05/2011	1º Trimestre 2011	COFINS Não Cumulativa - Exp.	R\$ 2.402.456,48
Formulário	18/04/2016	1º Trimestre 2011	Pedido Complementar Retificador do formulário apresentado em 31/03/2016-COFINS NC - Exportação	R\$ 11.761.137,25

O Auditor-Fiscal informa que o contribuinte apresentou inicialmente seus pedidos por meio de PER/DCOMP eletrônico, que o Sistema de Controle de Créditos - SCC os apreciou e, embora tenha havido as análises não foram emitidos despachos decisórios, e que posteriormente o contribuinte apresentou formulários solicitando ressarcimentos complementares, sob a alegação de que o programa impediu a retificação dos PER eletronicamente. Em seguida relaciona as DCOMP vinculadas aos sete processos citados.

Também informa que o contribuinte foi intimado, em 09/05/2018, por meio da Intimação Seort - DRF - Cuiabá/MT nº 0384/2018, a apresentar a documentação comprobatória de seu direito creditório, e passa a fundamentar a análise e demonstrar as bases de cálculo dos créditos admitidos e das glosas em todos os anos de 2011 (ver em cada um dos dez itens adiante as colunas BC, Glosa e Valor Aceito) considerando o seguinte, tudo conforme a referida Informação Fiscal:

O pleito da entidade será analisado a luz dos ditames constantes da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 18 de julho de 2017, bem como demais preceitos atinentes à matéria.

DA ANÁLISE DO CRÉDITO PLEITEADO

Em atendimento à intimação 0384/2018 - SEORT/DRF-CBA, de 09 de maio de 2018, o contribuinte apresentou, em 01/06/2018, resposta sobre o detalhamento de seus processos produtivos, relação em planilha digital dos créditos relativos a "Aquisição de bens utilizados como insumo", "Aquisição de serviços utilizados como insumo" e "Despesas de energia Elétrica" e cópias em pdf das faturas de energia elétrica.

Em 02/07/2018, o contribuinte apresentou nova resposta à intimação, juntando três arquivos em pdf relativos a rubrica

"Despesas de Aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica" e uma planilha com a relação das operações que tomou crédito relativas à rubrica "Outras operações com direito a crédito", bem como com cópias em pdf dos documentos comprobatórios de tais operações.

Por fim, em 24/07/2018, o contribuinte apresentou nova resposta à intimação, apresentando uma planilha com a relação das exportações realizadas no período.

A verificação dos diversos itens que a empresa indicou como geradores de crédito nas DACONs referentes ao período, será realizada a seguir.

1 — Aquisição de bens utilizados como insumo

O contribuinte apresentou a relação das operações das quais tomou crédito por meio de planilha. As operações relativas NF-e tiveram seus dados cruzados com a base do SPED por meio de sua chave de acesso.

Foram objeto de glosa valores referentes a mercadorias não tributadas pelo PIS e a pela COFINS, como bens isentos, sujeitos à alíquota zero, etc. Também foram objeto de glosa as notas fiscais não constantes na base do SPED, por falta de apresentação da documentação comprobatória.

(...)

2 - Aquisição de serviços utilizados como insumo

O contribuinte subdividiu os créditos referentes a serviços em 3 grupos. No primeiro grupo o contribuinte creditou-se de fretes sobre compras relativos a bens não tributados como soja comprada com suspensão e produtos sujeitos à alíquota zero. Ainda no primeiro grupo relacionou notas fiscais de serviço, para os quais não apresentou nenhum documento comprobatório das operações.

No segundo grupo o contribuinte relacionou CT-e de movimentação interna entre as filiais da empresa, que tem como emitente e destinatário o próprio contribuinte, de soja em grãos adquirida com suspensão, e com a relação de empresas supostamente subcontratadas para realizar o frete.

No terceiro grupo, por sua vez, o contribuinte relacionou operações que tiveram ele mesmo como fornecedor, relativas ao transporte de soja em grãos adquiridas de terceiros, que não geraram documentos na base do SPED, tão pouco tiveram sua documentação comprobatória apresentada.

Os valores apresentados pelo contribuinte foram glosados por quatro motivos.

Os valores referentes a serviços prestados mediante Nota Fiscal de Serviço foram glosados pela falta de apresentação de tais documentos.

Os valores referentes a frete sobre compras foram glosados pois o frete sobre compras, embora possa se incorporar ao custo do bem utilizado como insumo, somente pode incorporar-se caso os insumos sejam passíveis de creditamento. Como os fretes são referentes a produtos não tributados, não são passíveis de creditamento.

Os valores referentes a movimentação interna entre filiais da empresa, ainda que por meio de subcontratação também não se caracterizam nas hipóteses de creditamento, pois não se enquadram no conceito de insumo.

Por fim, os valores referentes a operações que tiveram o próprio contribuinte como fornecedor também não são passíveis de creditamento, uma vez que o contribuinte não pode se creditar de suas próprias operações.

(...)

3 - Despesas de energia elétrica

O contribuinte relacionou as faturas de energia elétrica das quais tomou crédito. Dos valores apresentados foram glosados os valores das faturas relativos a operações que não representam o consumo de energia, entre elas: Demanda Contratada, Contribuição para a Iluminação Pública, Multas, Juros, Despesas referentes a emissão de segunda via da fatura, valores referentes a créditos que reduziram o valor pago da fatura (como crédito violeta) e valores destacados como benefício de ICMS que integraram o valor da fatura.

(...)

4 - Despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica

O contribuinte apresentou três documentos referentes às operações de alugueis de prédios.

O primeiro deles é referente a um aditivo de contrato, que prevê a possibilidade de renovação do contrato de arrendamento de uma Unidade Armazenadora, até o final do ano de 2010. Portanto, não serve de comprovação para as operações referentes ao período de 2011, e ainda que a previsão se estendesse até o ano de 2011, não seria suficiente para comprovar a renovação do mesmo.

O segundo documento apresentado é um aditivo a um contrato particular de arrendamento de unidades armazenadoras e de complexo industrial. Este aditivo se

refere ao período referente às safras 2011/2012 e tem como valor correspondente em moeda nacional o equivalente a US\$ 2.500.000,00, a serem pagos em três parcelas anuais de igual valor, nas datas 20 de abril, 20 de agosto e 20 de dezembro de cada ano, com base na cotação do dólar no dia anterior ao pagamento, ao preço do dólar fiscal divulgado pelo SISBACEN.

O terceiro documento, por sua vez, é um instrumento particular de subarrendamento de imóvel rural com parque industrial para armazenamento e beneficiamento de produtos agrícolas, para o qual a subarrendante se comprometeu a pagar para o período de 2011 duas parcelas no valor de US\$ 127.500,00 até o quinto de útil dos meses de maio e novembro.

O contribuinte não apresentou a planilha de apuração dos créditos referentes a aluguéis por operação. Desta forma, calcula-se o valor passível de creditamento com base nos contratos apresentados.

(...)

5 - Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica

O contribuinte não apresentou a relação das operações das quais tomou crédito, nem qualquer documento comprobatório.

(...)

6 - Despesas de armazenagem e frete na operação de venda

O contribuinte não apresentou a relação das operações das quais tomou crédito, nem qualquer documento comprobatório.

(...)

7 - Encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado

O contribuinte não apresentou a relação das operações das quais tomou crédito, nem qualquer documento comprobatório.

(...)

8 - Devolução de Vendas Sujeitas à Incidência Não-Cumulativa

O contribuinte não apresentou a relação das operações das quais tomou crédito, nem qualquer documento comprobatório. Destaca-se, ainda, que os créditos decorrentes de Devoluções de Venda não são ressarcíveis

por se tratar de créditos que por natureza são vinculados a receitas de mercado interno tributadas.

(...)

9 - Outras operações com direito a crédito

O contribuinte creditou-se basicamente de gastos relativos a Despesas cobradas pelas Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE. Entre as operações relacionadas, o contribuinte elencou operações relativas a despesas de liquidação, encargos, penalidades e contribuições mensais.

No entanto, pelas mesmas razões que é permitido o creditamento exclusivamente sobre a energia consumida pela empresa e não sobre o valor total da fatura, as despesas relativas à aquisição de energia não podem ser creditadas.

(...)

10 - Crédito Presumido sobre Atividades Agroindustriais

O contribuinte sustenta que realiza atividades agroindustriais (beneficiamento de grãos), quais sejam, limpeza, secagem, classificação e armazenagem de grãos in natura. Nesta condição de produtor, portanto, faria jus ao crédito presumido apurado na forma do disposto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 c/c o art. 56-A da Lei nº 12.350/2010, acrescido pela Lei nº 12.431/2011. Sustenta, ainda, que, em sendo agroindústria, não poderia ser enquadrada na categoria de cerealista, cujo conceito legal é definido pelo art. 8º, §1º, inciso I, da Lei nº 10.925/2004, para a qual, por sua vez, não há previsão legal de apuração de crédito presumido de PIS/COFINS.

*O argumento central do contribuinte para demonstrar que não se enquadra no conceito de cerealista é que a mesma realiza atividade de **secagem**. No seu desacertado entendimento, a **Lei nº 11.196/2005**, ao suprimir o termo "**secar**" da redação do **inc. I do §1º do Art. 8º da Lei nº 10.925/2004** teve a intenção de **reduzir/ restringir** o conceito de **cerealista**, considerando nesta categoria apenas aquelas empresas que realizam **exclusivamente** as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar. A partir desta nova redação, ainda segundo o entendimento da impetrante, as pessoas jurídicas que realizam a atividade de secagem estariam automaticamente enquadradas no conceito de produtor (Art. 8º, caput), haja vista que "**secar** faz parte do processo de beneficiamento, não abrangido pela atividade meramente comercial de cerealista".*

*Primeiro. Diversamente do que o contribuinte alega, a **Lei 11.196/2005**, ao suprimir o termo "**secar**" do **inc. I do §1º***

*do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, **ampliou o conceito de cerealista** e não o restringiu ou o "esclareceu". Senão, vejamos.*

*De acordo com a nova redação do dispositivo, cerealista é aquele que exerce "**cumulativamente** as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar (..)". Note que a Lei utiliza o termo "**cumulativamente**" e não "**exclusivamente**". Ou seja, a Lei não impõe a obrigatoriedade de que a empresa exerça **somente** (exclusivamente) as 04 atividades elencadas. Nem faria sentido, afinal, fosse diferente, o conceito de cerealista se tornaria demasiadamente restrito, não levando em conta a potencial variedade de formas de atuação organizacional para atender demandas diversas e mutáveis que compõem a realidade fática deste ramo de negócio. Assim, a realização de outra atividade não expressamente prevista no conceito legal, por si só, não é suficiente para desenquadrar a empresa do conceito de cerealista, cuja atividade primordial é a comercialização de grãos.*

*Outrossim, o legislador, ao retirar o termo "secar" da redação original, almejou ampliar o conceito de cerealista para enquadrar outras empresas nessa espécie, inclusive aquelas que não realizam a atividade de **secagem**. A prova incontestável desse entendimento encontra-se no trecho abaixo, extraído do DIÁRIO DO SENADO FEDERAL, de 26 de outubro de 2005 (página 36.864), que contém, entre outros, a justificativa do legislador para a alteração na redação do conceito de cerealista, incluída pelo **Projeto de Lei de Conversão (CN) nº 28/2005**, o qual culminou na **Lei nº 11.196/2005**:*

*O conceito de cerealista foi aprimorado, **retirando-lhe a obrigatoriedade de secar o grão**, de forma a facilitar o aproveitamento do crédito presumido a que faz jus o adquirente do grão. (grifos nossos).*

*É dizer, ao retirar a obrigatoriedade de secar o grão, a Lei teve por finalidade **incluir** no conceito de cerealista novas empresas e não **excluir** aquelas que realizam a atividade de secagem, como sustenta a impetrante.*

*Ressalte-se que o aproveitamento do crédito presumido é permitido **ao adquirente do grão** quando o produto é adquirido de cerealista. Não há previsão legal para que o próprio cerealista se aproveite do crédito presumido.*

O simples fato de uma pessoa jurídica realizar qualquer atividade além de limpar, padronizar, armazenar e comercializar não a torna, per se, um produtor nos termos do

Art. 8º, caput, autorizado a apurar crédito presumido de PIS e COFINS.

*Para tanto, é condição sine qua non que a empresa realize processo de industrialização/produção, notadamente nos termos do **art. 4º do Regulamento do IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI)**, Decreto nº 4.544/2002, posteriormente revogado pelo Decreto nº 7.212, de 2010, cujas modalidades são a transformação (inc. I), o beneficiamento (inc. II), a montagem (inc. III), o acondicionamento ou reacondicionamento (inc. IV) e a renovação ou recondicionamento (inc. V).*

*A impetrante alega que realiza atividades agroindustriais de beneficiamento de grãos, especificamente a **limpeza, secagem, classificação e armazenagem** de grãos in natura. Todavia, essas são exatamente as atividades inerentes a uma empresa cerealista, para a qual o legislador expressamente fez questão de dar tratamento diferenciado em relação às pessoas jurídicas que efetivamente realizam algum processo de produção (Art. 8º, caput X Art. 8º, §1º, inc. I). A Lei, inclusive equipara o cerealista à pessoa física, permitindo que o adquirente (produtor) de seus bens apure crédito presumido de PIS/COFINS, respeitadas as condições legais.*

Ademais, não há que se falar em beneficiamento, em termos legais, da soja ou milho pela impetrante. As atividades realizadas pela mesma (limpeza, secagem, classificação e armazenagem) não tem como resultado a modificação da natureza, do funcionamento, do acabamento ou da finalidade produto (art. 4º, caput, do RIPI/02 e RIPI/10). Pelo contrário, a impetrante, na qualidade de cerealista, recebe como entrada grãos (soja, milho, etc.) e entrega na saída (atividade de comercialização) exatamente o mesmo grão que recebeu, inclusive com a mesma NCM - Nomenclatura Comum do Mercosul.

*As atividades realizadas de **limpeza, secagem, classificação e armazenagem** dos grãos **não caracterizam o beneficiamento** no estrito sentido legal. São necessárias, efetivamente, apenas para **manter o estado de conservação dos grãos para que possam ser posteriormente comercializados**. A **comercialização** dos grãos é a atividade precípua da impetrante. A atividade de **secagem**, fonte principal da controvérsia, não passa de operação que tem por finalidade reduzir o teor de umidade do produto a nível adequado à sua estocagem por um período prolongado, mantendo ao máximo a sua qualidade. Isso, em hipótese alguma, pode ser considerado como processo de produção.*

A Lei 10.925/2004 previa o seguinte sobre tais créditos presumidos (transcreve dessa Lei o art. 8º, caput e §§ 1º, I, II e III, 3º, II, e 4º, I e II, bem como da Lei nº 12.350, de 2010, o art. 56-B).

(...)

Como se verifica na legislação, não dá direito ao ressarcimento o total das aquisições a que se refere o Art. 8º da lei 10.925, mas apenas aquelas aquisições que sejam destinadas à industrialização, sendo vedado o creditamento ao Cerealista. E a partir da lei 12.350, além das condições anteriores, somente são ressarcíveis as aquisições referentes às saídas classificadas na posição 23.04 da NCM.

O contribuinte não apresentou a relação das operações das quais tomou crédito, nem qualquer documento comprobatório. Uma vez que a legislação define uma situação bem específica como geradora de crédito presumido, e mais ainda com relação à sua parcela ressarcível, torna-se impossível analisar tais créditos sem o fornecimento das operações que compuseram a base do crédito pelo contribuinte. Portanto, tais valores foram integralmente glosados.

Na parte final da Informação Fiscal são consolidados os valores das glosas, como segue:

RESULTADO DA ANÁLISE DO CRÉDITO PLEITEADO

Uma vez encerrada a análise dos itens em relação aos quais a empresa pleiteou créditos, serão apresentados a seguir os resultados obtidos.

Segue a tabela abaixo com os valores referentes a análise de créditos solicitados pelo contribuinte. Os valores apresentados na coluna "**BC Ajustada**" representam os valores aceitos após a análise dos créditos pleiteados.

Mês	BC DA CON	Glosa	BC Ajustada
Janeiro	25.592.836,60	24.753.070,72	839.765,88
Fevereiro	33.357.129,91	32.334.781,43	1.022.348,48
Março	53.728.300,52	50.973.192,48	2.755.108,04
Abril	61.627.018,44	58.648.801,47	2.978.216,97

Maio	56.795.436,40	53.934.972,55	2.860.463,85
Junho	51.778.116,57	49.031.454,09	2.746.662,48
Julho	56.092.274,75	53.779.615,74	2.312.659,01
Agosto	63.010.608,94	60.511.014,35	2.499.594,59
Setembro	31.667.813,40	29.690.530,21	1.977.283,19
Outubro	32.533.419,20	30.289.075,79	2.244.343,41
Novembro	38.835.447,00	36.763.805,46	2.071.641,54
Dezembro	28.687.321,75	26.658.385,23	2.028.936,52
Total	533.705.723,48	507.368.699,52	26.337.023,96

Método de Determinação dos Créditos - Rateio da Receita Bruta Auferida

De acordo com os DACONs entregues, o contribuinte optou pelo método de determinação dos créditos de PIS/Cofins com base na proporção da receita auferida no mercado interno e no mercado externo, em relação à receita bruta auferida.

No quadro, a seguir, são apresentados os percentuais encontrados utilizados no rateio dos créditos.

Mês	Exportação	Mercado Interno Não Tributado	Mercado Interno Tributado
Janeiro	67,90%	4,09%	28,00%
Fevereiro	58,23%	5,19%	36,58%
Março	59,19%	3,81%	37,00%
Abril	63,37%	7,92%	28,71%
Maio	58,18%	9,69%	32,13%
Junho	48,98%	29,28%	21,74%
Julho	66,85%	15,02%	18,13%
Agosto	63,95%	15,14%	20,91%
Setembro	66,18%	20,47%	13,35%
Outubro	47,67%	38,84%	13,49%
Novembro	50,04%	27,51%	22,45%
Dezembro	42,21%	40,73%	17,06%

Dos Créditos Passíveis de Ressarcimento

Dos créditos apurados na forma do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, são passíveis de ressarcimento aqueles **vinculados à receita de exportação**, conforme previsto nos §§ 1º e 2º do artigo 5º da Lei nº 10.637/2002 e §§ 1º e 2º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003, observados os percentuais de rateio da Receita Bruta, nos valores abaixo:

Mês	PIS	COFINS
Janeiro	9.408,32	43.335,28
Fevereiro	9.822,67	45.243,83
Março	26.907,35	123.936,88
Abril	31.140,39	143.434,50
Maio	27.459,59	126.480,56
Junho	22.197,70	102.243,96
Julho	25.509,21	117.496,95
Agosto	26.375,10	121.485,30
Setembro	21.591,34	99.451,02
Outubro	-	81.310,77
Novembro	-	78.785,36

Dezembro	-	65.087,47
Total	200.411,67	1.148.291,87

Em virtude do reconhecimento parcial dos créditos ressarcíveis para o período, as DCOMPs a eles atreladas não são passíveis de homologação, ressalvadas aquelas homologadas tacitamente, após o decurso de cinco anos.

O Despacho Decisório, levando em conta as verificações acerca do direito creditório realizadas e registradas no âmbito do Dossiê nº 10010.012155/0518-77 e referendando a Informação Fiscal SEORT/DRF- Cuiabá/MT nº 0183/2018, concluiu:

- a) pelo reconhecimento, em parte, do direito creditório pleiteado;*
- b) pelo **INDEFERIMENTO** dos pedidos de ressarcimento complementares, apresentados por meio de formulário, de que trata o Quadro I;*
- c) pela **HOMOLOGAÇÃO TÁCITA** da DCOMP nº 28994.55000.310112.1.3.09-9839;*
- d) pela **NÃO HOMOLOGAÇÃO** das demais compensações efetuadas por meio das Declarações de Compensação elencadas no Quadro II, deste despacho;*
- e) em consonância com o disposto nos §§ 6º, 7º e 8º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, pela **COBRANÇA** dos débitos indevidamente compensados, sem prejuízo das disposições do § 17 do mesmo artigo.*

As fls. 307/310 contêm um outro Despacho Decisório, de nº 2592/2018, prolatado em 31/10/2018, não admitindo a DCOMP retificadora nº 02819.97354.241018.1.7.09-7749, que pretendia retificar a DCOMP nº 30321.91496.310317.1.3.09-9600 (essa não admissibilidade não é contestada).

Na Manifestação de Inconformidade, tempestiva, o contribuinte afirma inicialmente que é empresa sujeita a apuração das contribuições do PIS e Cofins pela sistemática da não cumulatividade, que “desenvolve atividades agroindustriais e produz as mercadorias classificadas na NCM - Nomenclatura Comum do Mercosul, nos Capítulos 10, 12, 15 e 23 ambas relacionadas no Caput do Art. 8º da lei 10.925/2004 e, exaustivamente normatizada pela IN SRF 660/2006”, “Efetua em seguida operações no mercado interno e realizando exportações diretas e indiretas”, e que na condição de agroindústria “acumulou créditos de PIS e COFINS passíveis de ressarcimento, pelas aquisições (**custos, despesas e demais encargos**), **em conformidade com o Art. 3º da lei 10.637/2002 e 10.833/2003**, vinculados à receita de exportação, relativamente ao ano calendário de 2011”.

Alega, preliminarmente, decadência, levando em conta que teve ciência do Despacho Decisório em 16/10/2018. Menciona o art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), doutrina sobre o seu § 4º, a Súmula 555 do STJ e os Acórdãos do CARF nºs : 204-02.964; 108-09.565 e 203-11.648, e alega “Decadência do Fisco lançar eventuais diferenças de créditos e/ou débitos, relativamente ao exercício de 2011”.

No mérito, considera que “A decisão a ser proferida merece considerar: o **GATT** (acordo internacional do qual o País é subscritor); o **Princípio Constitucional da Não Cumulatividade** para as Contribuições Sociais, o **§12º da CRFB/88**; a luz do constante na **Lei nº 5.172 (CTN)**; **Lei nº 10.637 (Pis)**; **Lei nº 10.833 (Cofins)**; **Lei 10.925/04** (Crédito Presumido); **Lei nº 12.350**; **Instrução Normativa da SRF nº 660/2006**; O conceito de **Atividade Agroindustrial** constante no **Inc. I do Art. 6 da IN SRF 660/2006**; As **aquisições constantes do Art. 7 da IN SRF 660/2006**; Os produtos relacionados no **Inc. I do Art. 5 da IN SRF 660/2006**; a **derrogação do Inc. I, e II do §4º do Art. 8 da Lei 10.925/04 promovida pelo Art. 17 da Lei nº 11.033/04**; bem assim, demais legislação aplicável e mencionada” na **Inconformidade**.

Anota que o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, deve ser interpretado como norma geral para o regime não cumulativo de PIS e Cofins, em vez de restrito ao REPORTE, mencionando os Acórdãos do STJ REsp 1267003/RS e AgRg no REsp 1051634/CE, e que segundo no REsp nº 1.221.170/PR, julgado sob o rito dos Repetitivos, o mesmo STJ assentou que o conceito de insumos constante do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância para a atividade econômica do contribuinte.

Passa então, no tópico IV – DOS INSUMOS, a expor os fundamentos contrários ao trabalho fiscal, ora resumidos sob os títulos que repito, incluindo a numeração.

4.1 - AQUISIÇÃO DE BIOMASSA, CAVACO E LENHA

Afirma que “Ao efetuar a análise do direito creditório do período, entendeu a fiscalização que a Contribuinte teria apurado crédito sobre insumos não tributados pelo PIS e Cofins (isentos, sujeitos a alíquota zero), realizando o indeferimento dos créditos ao argumento de que teriam sido indevidamente apurados”, que esses insumos “cujo crédito foi indeferido pela fiscalização, se tratam **essencialmente de lenha**, descrito nos documentos fiscais como **biomassa, cavaco e lenha** que, **adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País**, não possuem nenhuma previsão legal para deixar de sofrer incidência de PIS e Cofins na etapa anterior, seja pelo instituto da isenção, da suspensão ou alíquota 0%”, e que são “**insumos essenciais e relevantes** na sua atividade e, que sofrem a incidência de PIS e Cofins na etapa anterior, uma vez que adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País”, e “Portanto, **merece ser mantido o crédito apurado sobre o total das aquisições relacionadas no demonstrativo apresentado** para atendimento de intimação em 01/06/2018 (**Anexo 1**).”

4.2 - DOS SERVIÇOS DE FRETES UTILIZADOS COMO INSUMOS

4.2.1 - DOS FRETES APLICADOS NO TRANSPORTE DE AQUISIÇÕES DE INSUMOS SUJEITOS A ALÍQUOTA 0% E SUSPENSÃO DO PIS E COFINS

Defende o direito a créditos das duas Contribuições decorrentes de fretes para o transporte de insumos com alíquota zero ou suspensão. Argui que “**o frete não é aquisição com alíquota zero ou suspensão** e, sim, operação regularmente tributada de PIS e Cofins, daí a não cumulatividade prever o direito ao crédito pelo adquirente”, que “**uma coisa é a mercadoria outra coisa é o frete**”.

Cita o Acórdão CARF nº 3402-003.520 e Recursos Especiais nºs 1.221.170/PR e 1.215.773-RS, deste transcrevendo trechos dos votos do Relator, Min. Cesar Asfor Rocha, e do Min. Teori Albino Zavascki, observa que “O método para a apuração dos créditos da não cumulatividade do PIS e Cofins, não leva em conta a forma de tributação dos

fornecedores, (lucro real, presumido ou sistema simples), se o fornecedor está ou não sujeito a não cumulatividade para o PIS e Cofins” e considera que a interpretação do Auditor-Fiscal, vedando o crédito nas aquisições de fretes aplicados no transporte de mercadorias tributadas a alíquota zero e suspensão, não tem amparo legal. Rejeita a utilização do inciso II do parágrafo 2º do art. 10.833, de 2003, argumentando:

*(...) Neste fundamento, claro está à vedação do direito ao crédito na aquisição de mercadorias ou serviços **não sujeitos ao pagamento da contribuição**.*

Definitivamente este não é o caso. Uma vez que os fretes são alcançados pelas Contribuições. O fato da mercadoria adquirida ser tributada a alíquota zero e/ou suspensão, não autoriza a extensão da interpretação no sentido de afastar o direito ao crédito nos serviços contratados (fretes) e aplicados no transporte daquelas mercadorias.

A função primordial da mecânica da não-cumulatividade do PIS e Cofins é evitar o "efeito cascata" da tributação. É tornar não cumulativo as receitas.

*Assim sendo, ao contrário do entendimento adotado pelo agente fiscal, a tributação na operação anterior, torna legítimo o direito ao aproveitamento dos créditos sobre as aquisições os serviços de fretes, conforme previsão legal contida no **inciso IX combinado com o inciso II do art. 3º da lei 10.833/2003**.*

Ao final do tópico requer “sejam mantidos os créditos apurados sobre o total das aquisições de serviços de fretes aplicados no transporte de insumos utilizados em suas atividades produtivas, uma vez que **essenciais e relevantes** na sua atividade econômica. Este foi o entendimento do e. STJ no REsp nº 1.221.170/PR.”

4.2.2 - DOS FRETES APLICADOS NA OPERAÇÃO DE TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS

Considerando que a transferência de insumos entre estabelecimento “não se dá pela simples vontade da contribuinte em transferir a mercadoria de um estabelecimento para outro, mas decorre da necessidade de se realizar esta operação, em virtude de diversos fatores **interligados a operação de produção e venda destas mercadorias**”, representando custos necessários e, daí, a essencialidade e relevância, vê o transporte em questão como “**uma etapa intermediária e essencial da operação de venda e para exportação**, desta forma, estas despesas quando suportadas pela recorrente são complementares as despesas com fretes sobre vendas no ato da entrega da mercadoria ao adquirente, gerando direito ao crédito em ambas as situações”.

Cita o Acórdão da CSRF do CARF nº 9303-004.318 e os Acórdãos CARF nºs 3401-002.075 e 3402-003.520, e argui que, “Assim, a contribuinte faz jus aos créditos apurados sobre a totalidade das despesas com fretes, sejam despesas com fretes sobre vendas ou, despesas com fretes aplicados nas transferências entre estabelecimentos.”

4.2.3 - DOS CONHECIMENTOS DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS (FRETES) EMITIDOS PELA PRÓPRIA CONTRIBUINTE

Explica que “não possui frota própria de caminhões para realizar serviços de transporte, portanto as operações que a fiscalização afirma terem sido executadas pela contribuinte, se tratam na realidade de **subcontratação/afretamento** de outras pessoas jurídicas” e que “Para a realização do serviço de transporte (frete) pelo subcontratante foi emitido pela contribuinte o CTRC conforme convênio SINEEF 6/89”, cujo art. 16 transcreve.

Para o contribuinte se trata de custos por ela suportados, relativos a serviços de frete adquiridos de pessoas jurídicas (transportadores) que efetivamente realizaram o transporte da mercadoria, constituindo “**serviço essencial e relevante, prestado por pessoas jurídicas**, conforme relação de operações apresentadas pela contribuinte em 01/06/2018, o crédito apurado sobre estas operações merece ser mantido. (Anexo 2)”.

4.3 - DA ENERGIA ELÉTRICA

Refuta o entendimento do Auditor-Fiscal, de que “alguns valores constantes nas faturas tais como Demanda Contratada, Contribuição para iluminação Pública, Multas, Juros, valores de ICMS não representariam consumo de energia não poderiam compor a base de cálculo dos créditos de PIS e Cofins, ocasionando o indeferimento de parte dos créditos apurados pela contribuinte”.

O contribuinte considera que são custos integrados ao consumo de energia consumida, e portanto o crédito deve ser mantido integralmente, com base no inc. II do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, combinado com o inc. III do mesmo artigo.

Finaliza afirmando que “Assim, merece ser mantido o crédito apurado pela Contribuinte nesta rubrica, uma vez que apurados sobre o valor da nota fiscal.”

4.4 - DAS DESPESAS DE ALUGUÉIS LOCADOS DE PESSOAS JURÍDICAS

Alega que faz jus a créditos sobre aluguéis de prédios pagos a pessoas jurídicas, em face do inc. IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e “conforme comprovantes de pagamentos apresentados no **Anexo 3 e Anexo 4** da manifestação de inconformidade”.

4.5 - DOS FRETES APLICADOS NA OPERAÇÃO DE VENDAS

Invoca o inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, ressalta que os fretes desta rubrica são “**serviços são essenciais e relevantes na atividade econômica** da Contribuinte, atraindo por consequência o enunciado do REsp nº 1.221.170/PR” e, por “ter suportado o ônus da contratação do serviço de transporte, apurou créditos sobre as despesas de fretes na operação de venda, conforme planilha contendo a relação das operações apresentadas no **Anexo 5** a manifestação de inconformidade”.

4.6 - DOS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO

Invoca o inc. VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, observa que “faz jus a crédito sobre encargos de depreciação do ativo imobilizado” e deduz que “Desta forma apurou créditos sobre encargos de depreciação do ativo imobilizado conforme planilha contendo a relação das operações apresentadas em no **Anexo 6** a manifestação de inconformidade”.

4.7 - DAS DEVOLUÇÕES DE VENDAS

Com base no inc. VIII do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, reividica créditos sobre devolução de vendas, aduzindo que “Desta forma apurou créditos sobre as devoluções de vendas conforme planilha contendo a relação das operações apresentadas no **Anexo 7** a manifestação de inconformidade.”

4.8 - DO CRÉDITO PRESUMIDO - Crédito Presumido sobre insumos agropecuários utilizados nas Atividades Agroindustriais

4.8.1 - Considerações acerca do Trabalho do Auditor Fiscal

Rejeita a interpretação do Auditor-Fiscal, no sentido de que o contribuinte não tem direito ao crédito presumido do PIS e Cofins estabelecido no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, argumentando:

O auditor fiscal funda sua opinião tão só no § 1º, Inciso I do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, combinado com as disposições contidas no § 4º, I e II do art. 8º da mesma Lei.

O proceder do Agente Fiscal ignorou que as atividades da Contribuinte fundam-se no Caput do Art. 8 da Lei 10.925/2004.

Assim, revela o trabalho do auditor, ausência de interpretação sistemática e descuido com evolução legislativa para o crédito presumido em comento.

Seu proceder, descuidou-se que as atividades desencadeadas pela Contribuinte fundam-se no Caput do Art. 8 da Lei 10.925/04 (Atividades e rol de mercadorias produzidas). Isto é, ocorreu a subsunção dos fatos a norma abstrata da lei!

Descuidou-se ainda, que o direito ao crédito presumido das Contribuições de PIS e Cofins, igualmente fundam-se no Caput do Art. 8 da Lei 10.925/04 combinado com o Inc. I do § 1º do mesmo diploma legal. Isto é, o direito ao crédito presumido reside nas aquisições de pessoas físicas e jurídicas domiciliadas no País. E, as alíquotas estão constantes do § 3º do Art. 8 da Lei 10.925/2004 (transcreve, da Lei nº 10.925, de 2004, o art. 8º, caput, § 1º, I, II e III, § 3º, II, e III, § 4º, I e II).

(...)

A desacertada conduta importou também na não constatação por parte do Auditor Fiscal, de que o Caput do Art. 8 da Lei 10.925/04, remete expressamente o cálculo do crédito presumido 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.

Ainda, destacou o Auditor Fiscal que as novas atividades conferidas pela Lei 11.196/2005 ao Cerealista, conforme Inciso I do § 1 do Art. 8º da Lei 10.925/04, "almejou ampliar o conceito do Cerealista". Tal conclusão, não encontra guarida nem na Lei, nem na lógica. Uma vez que foi dispensado o Cerealista da atividade de "secar".

Ora, a atividade de "secar" importa em elevados investimentos em estrutura física. Estrutura esta, não disponível na maioria dos Estabelecimentos que apenas promovem o recebimento de insumos agropecuários direto do produtor rural, formam carga e, revendem no mercado interno para as Pessoas Jurídicas Produtoras, tal como definido no Caput do Art. 8 da Lei 10.925/04.

Neste sentido é elucidativa a justificativa do legislador para a alteração na redação do conceito de cerealista, incluída pelo Projeto de Lei de Conversão (CN) nº 28/2005, o qual culminou na Lei nº 11.196/2005:

O conceito de cerealista foi aprimorado, retirando-lhe a obrigatoriedade de secar o grão, de forma a facilitar o aproveitamento do crédito presumido a que faz jus o adquirente do grão.(grifou-se).

Revela-se que o objetivo claro da Lei 11.196/2005 é o de facilitar o aproveitamento do crédito presumido a que faz jus o adquirente do grão.

4.8.1.2 - Das Operações com Suspensão - Revogação Tácita do disposto no § 4, Incisos I e II, do Art. 8º da Lei 10.925/2004

Interpreta que o § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, foi revogado tacitamente, em face do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004 - que determinou a suspensão do PIS e Cofins na hipótese do inc. I do § 1º do art. 8º da mesma Lei -, conjugado com o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004 (equivalente ao art. 16 da MP nº 206, de 2004). O contribuinte, transcrevendo os dispositivos de lei que analisa, produz a seguinte exegese:

*Importa lembrar que está-se diante das **contribuições sociais não cumulativas ao Pis e Cofins**, nos termos do **§ 12 do art. 195 da CF/88**. E, o objetivo principal deste modo de tributar - NC - **é evitar o efeito cascata**. Isto é, a transferência do custo tributário para o preço final praticado ao consumidor e a desoneração completa das mercadorias nacionais exportadas.*

*Consigne-se que a Contribuinte em causa é adquirente **de insumos agropecuários de Pessoas Físicas e de Jurídicas com suspensão**, todos residentes no País. E, utiliza estes insumos agropecuários na produção das mercadorias constantes do **Caput do Art. 8 da Lei 10.925/04** (mercadorias de origem vegetal, classificadas nos **capítulos 8 a 12, 15 e 23, todos da NCM, destinadas a alimentação humana ou animal**).*

*Portanto, ainda que concedida a "**suspensão**" das contribuições nas operações no mercado interno, pelo Legislador Ordinário, mediante o art. 9 da Lei 10.925/2004 e, em face destas operações, ter sido inicialmente vedado o direito ao crédito presumido e, dos demais créditos, conforme constou do **§ 4, Incisos I e II do art. 8 da Lei nº 10.925/2004**. Tal vedação restou revogada tacitamente (derrogada) pela **MP 206 de 06 de agosto de 2004** (referência ao art. 16 desta MP).*

(...)

*Por consequência, ao sintetizar - "**não há previsão legal de apuração do crédito presumido**", descuidou-se da evolução legislativa que **revogou tacitamente** (derrogou) o contido no **§ 4º, I e II, do art. 8º da Lei 10.925/2004**, mediante **Medida Provisória 206, de 6 de agosto de 2004** em seu art. 16, já transcrito.*

*Isto é, **em apenas seis dias após a entrada em vigor da Lei 10.925/04**, que deu-se em **01 de agosto de 2004**, foi publicada a **MP 206/2004 em 06 de agosto de 2004**, com vistas a adequar as disposições da Lei 10.925/04 ao Princípio Constitucional da Não Cumulatividade (§ 12º do art. 195 da CF/88) com o **claro propósito de evitar o efeito "cascata"**.*

*O contido no **art. 16 da MP 206**, converteu-se no **art. 17 da Lei nº 11.033**, de 21 de dezembro de 2004. Portanto, conforme **art. 2º, § 1º da LINDB - Decreto Lei 4.567/1942**, ocorreu a **revogação tácita (derrogação)** das disposições do **§ 4º, I, II do art. 8º da Lei 10.925/04**.*

(...)

*Resta demonstrado que a evolução legislativa promovida pelo art. 17 da Lei n. 11.033, **revogou tacitamente** (derrogou) o contido no **§ 4º, I e II, do art. 8º da Lei 10.925/2004**. Pelo que não merece prevalecer a conclusão do Auditor no Ponto.*

*Destaca-se, todavia, **que as atividades desencadeadas pela Contribuinte fundam-se no Caput do Art. 8 da Lei 10.925/04**.*

4.8.1.3 - Do Direito a Compensação e Ressarcimento do Saldo Credor do Crédito Apurado.

Rejeita a aplicação do art. 56-B de Lei nº 12.350, de 2010, incluído pela Lei nº 12.431, de 2011, à situação dos autos. Refutando a Informação Fiscal - que além de considerar não haver o crédito presumido em favor do contribuinte, também considerou, em face desse artigo, ser vedado o ressarcimento em geral na hipótese do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, já que somente são ressarcíveis os créditos decorrentes das aquisições referentes ao farelo de soja classificadas na posição 23.04 da NCM -, o contribuinte defende que “o **direito ao ressarcimento do saldo credor de Pis e Cofins apurado em face das exportações tem fundamento legal no Art. 5 da Lei nº 10.637/2002 e no art. 6 da Lei nº 10.833/2003, respectivamente**”. Na sequência, argui:

*Ao que, **acresce-se**, as disposições do Art. 17 da Lei 11.033/2004 de 21 de dezembro de 2004, combinado com o art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005. E, mais recente, o art. 56-A da Lei nº 12.350/2010 pela redação conferida pela Lei nº 12.431/2011.*

*Anota-se também que a **manutenção do direito ao crédito das Contribuições para o PIS e Cofins em virtude das operações ao abrigo da suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, constantes do art. 17 da Lei nº 11.033, combinado com as disposições do art. 16 da Lei nº 11.116 e demais, mereceu da Receita Federal do Brasil adequada normatização para a compensação e/ou ressarcimento.***

O contribuinte também se refere às Instruções Normativas da Receita Federal que regulamentam o ressarcimento e a compensação, destacando que suas atividades “**em tudo amoldam-se ao conceito de Atividade Agroindustrial**”.

4.8.2 - Insumos agropecuários utilizados em atividades agroindustriais

Afirma que, com fundamento no inc. II do artigo 3º das Leis 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, combinado com o *caput* do art. 8º da lei 10.925, de 2004, “apurou crédito presumido de PIS e Cofins sobre **insumos agropecuários essenciais e relevantes na sua atividade econômica**, adquiridos de pessoas físicas e pessoas jurídicas com suspensão, conforme planilha contendo a relação das aquisições apresentadas no **Anexo 8** a manifestação de inconformidade, os quais foram utilizados na produção de mercadorias classificadas nos capítulos 8 a 12, 15 e 23, todos da NCM (**milho beneficiado, soja beneficiada, óleo de soja e farelo de soja**).”

Argui que suas atividades não o enquadram como cerealista, como entendeu a fiscalização, mas como “empresa produtora das mercadorias”, nos termos do *caput* do art. 8º da lei 10.925, de 2004, ou agroindústria, nos termos do “conceito positivo constante da IN SRF 660/2006”.

Destaca do *caput* do referido artigo 8º (na redação original) a referência a pessoas jurídicas “que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos Capítulos 2 a 4, **8 a 12 (...) 16 e 23**” (negritos constantes na Manifestação de Inconformidade), dizendo que é o seu caso porque “as mercadorias produzidas pelo contribuinte classificam-se nos **capítulos 8 a 12, 15 e 23, todos da NCM**”, e assinala que adquire os bens de pessoas físicas ou jurídicas com suspensão das Contribuições, detalhando e concluindo:

*As aquisições de matérias-primas (produtos resultantes da atividade rural) reali-zadas junto a pessoas físicas ou jurídicas com suspensão, são os insumos agropecuários necessários para a obtenção das mercadorias - soja beneficiada e milho beneficiado, óleo e farelo **classificados na NCM respectivamente nos capítulos 8 a 12, 15 e 23, todos da NCM**. Não há que se falar em mercadorias classificadas nestes capítulos da NCM, sem que tenha-se as*

matérias-primas provenientes da atividade rural, que são o principal "insumo" destas mercadorias.

Logo, são os insumos agropecuários, **essenciais e relevantes para a atividade econômica da Contribuinte**.

Portanto, em análise sistêmica, conclui-se que a Recorrente:

a) Efetua aquisições de insumos resultantes da atividade rural, Inciso II do artigo 3º das Leis 10.637, 10.833 e Caput do art. 8º da Lei 10.925 (ver redação do art. 8º);

b) Cumpre as condições de ser Estabelecimento Produtor (instalações adequadas e pessoal qualificado);

c) Realiza as atividades econômicas que a conceituam como Agroindústria (Inc. I do art. 6º IN SRF 660) para o PIS e Cofins;

d) Produz as mercadorias classificadas na NCM capítulos 10, 12, 15 e 23 da NCM (ver Inc. I do art. 5 da IN SRF 660/2006);

e) Faz jus aos créditos presumidos de PIS e Cofins nos termos da Lei e da IN SRF 660/2006 (Ver arts. 7º, 6º e 5º da referida IN).

Menciona o Acórdão nº 3202-001.618 (processo do mesmo contribuinte, AMAGGI EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA), onde foi reconhecido, por maioria, que o contribuinte é uma agroindústria (no voto da Relatora naquele Acórdão, a questão é tratada no tópico "Do crédito presumido referente às aquisições de pessoas físicas", fls. 20/32 do Aresto).

Tece considerações sobre o crédito presumido em questão, interpretando que não se trata de favor fiscal nem subsídio, mas de "um mecanismo encontrado pelo legislador para operacionalizar de forma eficaz a mecânica da não cumulatividade, neutralizando a incidência de PIS e Cofins nas etapas anteriores da produção, ocasionando a plena desoneração tributária do custo da mercadoria exportada, conforme acordos internacionais existentes - GATT, que tem como objetivo central remover e reduzir barreiras, e observar o Princípio de Tributação no Destino, que deve assegurar a total desoneração das mercadorias exportadas, visando a perene competitividade". Para o contribuinte "os créditos de PIS e Cofins, apurados sobre **custos, despesas e encargos**, suportados pela pessoa jurídica, não se tratam de suspensão ou exclusão de crédito tributário, que merece ser interpretado na forma

do disposto do art. 111 do CTN", mencionando na linha de sua interpretação o Acórdão do STJ nº 1.215.773-RS e doutrina de Heleno Taveira Torres.

4.8.3 - AGROINDÚSTRIA - PROCESSO PRODUTIVO

Afirma que exerce atividade agroindustrial, nos termos do inc. I do art. 6º da IN SRF nº 660, de 2006, e especifica as mercadorias produzidas pelo contribuinte:

Capítulo NCM	Descrição do capítulo constante na tabela NCM	Mercadoria Produzida pela Embargante	Posição da mercadoria no Capítulo
Capítulo 10	Cereais	Milho em grão	1005.90.10
Capítulo 12	Sementes e frutos oleaginosos; grãos, sementes e frutos diversos; plantas industriais ou medicinais; palhas e forragens	Soja em grão	1201.90.00
Capítulo 15	Gorduras e óleos animais ou vegetais; produtos da sua dissociação; gorduras alimentares elaboradas; ceras de origem animal ou vegetal	Óleo de soja em bruto degomado	1507.10.00
Capítulo 23	Resíduos e desperdícios das indústrias alimentares; alimentos preparados para animais	Farelo de soja	2304.00.90

Deduz, então:

*Da leitura sistêmica destes dispositivos legais, conclui-se que a Contribuinte, **de-sempenha as atividades agroindustriais** e, tem o direito ao crédito presumido calculado sobre o total de suas aquisições efetuadas de pessoas físicas e pessoas jurídicas com suspensão das contribuições; pois as utiliza na **produção das mercadorias classificadas nos capítulos 8 a 12, 15 e 23 todos da NCM**. Tudo em conformidade com o art. 8º da Lei nº 10.925 e a IN SRF 660/2006.*

Importante notar que as mercadorias classificadas na NCM nos capítulos 8 a 12 (grãos beneficiados), estão no mesmo fundamento das mercadorias que classificadas nos capítulos 15 e 23 (óleo e farelo). Tanto na Lei como na IN.

4.8.4 - ATIVIDADE RURAL

Visando esclarecer a diferença entre atividade econômica de produção por ele exercida (agroindústria) e a atividade rural, esta definida no art. 2º da Lei n. 8.023, de 1990, argumenta:

*Ora, a conclusão é lógica, clara, sistêmica e precisa. Pois, uma vez que a IN SRF 660/2006, Inc. I do art. 6º, reconhece que o crédito presumido não é para quem planta, cuida e colhe; **pois excetua as atividades rurais das atividades da Agroindústria**.*

Importa constar que as mercadorias classificadas nos capítulos 8 a 12, 15 e 23 da NCM - nomenclatura comum do MERCOSUL, destinadas a alimentação humana ou animal (logo não mais rural) são produzidas pela Agroindústria. Tudo nos exatos termos do Art. 5 e 6 da IN SRF 660.

*Lógico, claro, sistêmico e preciso, é a **Agroindústria, é a Recorrente!** Que utiliza os insumos agropecuários, adquiridos de produtor rural (atividade rural) na **produção das mercadorias classificadas nos capítulos 8 a 12, 15 e 23 todos da NCM**. É a única forma de produzir tais mercadorias.*

4.8.5 - AQUISIÇÃO DE INSUMOS AGROPECUÁRIOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO

Reitera que adquire de pessoas físicas e jurídicas que desempenham atividade rural insumos agropecuários, essenciais e relevantes na sua atividade econômica, “utilizados no processo produtivo em conformidade com o inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, Caput do Art. 8 da Lei 10.925/04 e art. 7º da IN SRF 660/2006”, que as mercadorias resultantes da atividade agroindustrial são classificadas nos capítulos 8 a 12, 15 e 23 da NCM e, portanto, faz jus ao crédito presumido calculado sobre totalidade das aquisições desses insumos.

4.8.6 - DA ATIVIDADE ECONÔMICA DE PRODUÇÃO DAS MERCADORIAS CLASSIFICADAS NOS CAPÍTULOS 8 a 12, 15 e 23 todos da NCM – NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL

Neste subtópico alega ser equiparado a estabelecimento produtor, nos termos do art.4º da Lei nº 4.502, de 1965, e em conformidade com os arts. 3º e 4º, II, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 2010 (RIPI/2010), além do art. 46, parágrafo único, do CTN, afirmando em seguida que “Por conseguinte, resta demonstrado que a contribuinte além de produzir óleo e farelo (15 e 23 da NCM), também realiza o beneficiamento das mercadorias (grãos - 8 a 12 da NCM) através de procedimentos próprios e necessários; mediante instalação adequada e pessoal qualificado, previsto em Legislação Federal e, requisito necessário para o comércio”.

Informa que o processo produtivo dos grãos é regulado por Lei nº 9.972, 2000, regulamentada pelo Decreto nº 6.268, de 2007, e pelos regulamentos técnicos constantes nas Instruções Normativas do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - no caso da soja, IN MAPA nº 11, de 2007 (transcreve parte de Anexo desta, sobre a classificação da soja), e do milho, IN MAPA nº 60, 2011.

Afirma que, em conformidade com a Lei nº 9.972, 2000, o Decreto nº 6.268, de 2007, e instruções normativas do MAPA, “desenvolve o processo produtivo (beneficiamento), no qual se alteram as características originais, aperfeiçoando as mercadorias, para o consumo humano ou animal, resultando os grãos/mercadorias comercializadas, exportadas”, através das seguintes etapas, que discrimina: 1ª ETAPA - Recebimento e Classificação; 2ª ETAPA - Descarga das mercadorias; 3ª ETAPA - Pré-limpeza dos Grãos; 4ª ETAPA - Secagem; 5ª ETAPA - Pós-limpeza; 6ª ETAPA - Armazenagem e Controle de Qualidade; e 7ª ETAPA - Expedição.

Argui que “Como se vê, as mercadorias soja, milho, não são comercializadas/exportadas no mesmo estado que adquiridas pela Contribuinte, devendo necessariamente serem beneficiadas através do processo produtivo descrito anteriormente, e conceituado como **Atividade Agroindustrial no Inc. I do art. 6 da IN SRF 660/2006**”, citando em seguida acórdãos proferidos pela 1ª Turma do TRF-4 em Embargos de Declaração em Apelação/Reexame Necessário do processo nº 2009.71.05.003981-3, que reconheceu o desempenho do processo produtivo a uma cooperativa que atua no mesmo segmento do contribuinte e pela 7ª Turma do TRF-1 em Apelação Cível do processo nº 2009.36.00.009924-6/MT, este tratando do processo produtivo dos grãos e do direito ao crédito presumido do IPI (transcreve ementas e trechos dos votos dos Relatores). Menciona também quatro acórdãos do TRF-4, segundo os quais as atividades de beneficiamento (limpeza, secagem, classificação e armazenagem) de produtos *in natura* de origem vegetal enquadram-se no conceito de produção e fazem jus ao crédito presumido em tela (conforme ementas que transcreve).

Considera que o contribuinte, “pela sua atividade e característica, comprova amplamente que antes de serem exportadas, as mercadorias são necessariamente submetidas ao processo produtivo de beneficiamento que caracteriza **atividade agroindustrial**, nos termos da lei 10.925 e da IN SRF 660/2006, sendo assim suficiente, não havendo a necessidade de mais provas dos fatos, eis que tal fato é público, notório, incontroverso, que decorre de presunção legal, conforme define o artigo 334, I, CPC”, e que a fiscalização “interpretou ao seu modo o art. 8º da lei 10.925/2004, ignorando o processo produtivo desempenhado pela Contribuinte, restringindo o alcance do direito ao crédito presumido de PIS e COFINS, apenas para quem exerce a industrialização de produtos, tais como óleo (15 da NCM) e farelo de soja (23 da NCM), de modo a excluir do benefício as pessoas jurídicas que produzam soja, milho beneficiados a granel”, violando com essa interpretação os arts. 97 e 110 CTN e desvirtuando “os princípios básicos da mecânica da não-cumulatividade prevista para as Contribuições Sociais no § 12º do Art. 195 da CF/88”.

Ao final deste subtópico menciona posição do Min. Marco Aurélio em julgamento no STF e doutrina de Alfredo Augusto Becker sobre os limites da interpretação, concluindo como segue:

Assim, a Recorrente faz jus ao crédito presumido de PIS e Cofins sobre a totalidade das aquisições os insumos agropecuários, adquiridos de pessoas físicas e jurídicas com suspensão (produtos agropecuários). Isto por que, conforme definido pela legislação, trata-se de pessoa jurídica que produz as mercadorias relacionadas no caput do Art. 8º da Lei nº

10.925, de 2004, ou seja, desenvolve a atividade agroindustrial (I, Art. 6 da IN 660/2006), donde resultam as mercadorias constantes dos Capítulos 8 a 12, 15 e 23 da NCM (alínea "d" e "f" do Inc. I do Art. 5 da IN 660/2006). E, não desempenha atividade rural (Art. 2º da Lei 8.023/90).

4.8.7 - DO CONCEITO DE CEREALISTA

Contrapondo-se à interpretação da fiscalização, o contribuinte argui que "O legislador ao editar a lei 11.196/2005 alterando o inciso I do § 1º do art. 8º da lei 10.925/2004, suprimiu a **atividade de secar da redação**, por perceber que **secar** mercadorias faz parte do **processo de beneficiamento dos grãos**, e não condizia com a atividade meramente comercial."

Faz uma leitura diferente da do Auditor-Fiscal em relação à justificativa presente Projeto de Lei de Conversão (CN) nº 25, de 2005, que resultou na Lei 11.196, de 2005 (na MP nº 255, de 2005, a alteração não constava), e afirma:

*Destaca-se a real intenção do legislador ao retirar a **atividade secar** do conceito de cerealista justificativa do **Projeto de Lei de Conversão (CN) nº 25/2005** que resultou na lei 11.196/2005:*

*"O conceito de cerealista foi aprimorado, retirando-lhe a obrigatoriedade de secar o grão **de forma de facilitar o aproveitamento do crédito presumido a que faz jus o adquirente do grão.**" (Grifou-se)*

*Ou seja, a justificativa do legislador no projeto de lei que suprimiu a atividade de **secar** do conceito de cerealista, esclarece que de forma alguma a alteração na lei veio enquadrar a contribuinte como cerealista. E, sim, facilitar o aproveitamento do crédito relativo aos insumos adquiridos de outras pessoas jurídicas com suspensão do PIS e Cofins.*

*Notem a letra da Justificativa: "**de forma a facilitar o aproveitamento do crédito presumido a que faz jus o adquirente do grão**". Sim, faz-se o crédito nas aquisições de pessoas físicas e jurídicas com suspensão, nos termos do **Caput do Art. 8 da Lei 10.925 e da In SRF 660, art. 7º.***

*Como já demonstrado, a contribuinte desenvolve **atividade agroindustrial** e é produtora de mercadorias relacionadas no Caput do artigo 8º da lei 10.925/2004, **classificadas nos capítulos 8 a 12, grãos beneficiados, 15, óleo e 23, farelo**, de forma que faz jus ao crédito presumido mencionado neste artigo.*

Para além disso, destaca-se que o na IN/SRF 660 de 2006, o conceito de cerealista, está inserido no tópico - DAS PESSOAS JURÍDICAS QUE EFETUAM VENDAS COM SUSPENSÃO, portanto, este dispositivo, não tem o propósito de tratar do crédito presumido.

*O **direito ao Crédito Presumido** está previsto na referida IN SRF 660/2006, nos seus art. 5º, 6º e 7º, onde bem evidencia as operações que permitem a Contribuinte o direito de creditar-se.*

*Em face da interpretação que o Auditor pretende dar ao **Inc. I e II do § 4 do art. 8 da lei 10.925/04**, importa lembrar que m dispositivo legal não pode ser interpretado de forma isolada...*

Em seguida o contribuinte cita doutrina de Alfredo Augusto Becker sobre a necessidade de se considerar o sistema jurídica como um todo, diz da necessidade de uma interpretação sistemática que leve em conta os arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 2004, e finaliza o presente subtópico:

Assim, requer-se, que seja reconhecido o processo produtivo desempenhado pela recorrente e conceituado pelo Inc. I do Art. 6 da IN SRF 660 como atividades agroindustriais e, sejam consideradas para a mensuração do crédito presumido, o valor total das aquisições de insumos agropecuários essenciais e relevantes, efetuadas pelo Contribuinte de pessoas físicas e jurídicas com suspensão, domiciliadas no País, conforme previsão legal.

4.8.8 - DA DERROGAÇÃO DAS LIMITAÇÕES IMPOSTAS AS CEREALISTAS PELO § 4, I, E II DO ART. 8 DA LEI 10.925/04. ART. 17 DA LEI 11.033/04 QUE SE APLICA A TODO O SISTEMA NÃO CUMULATIVO DE PIS E COFINS

Repisa argumentação já posta em tópicos anteriores da Manifestação de Inconformidade (na parte inicial do mérito, antes do subitem 4.1, e no subitem 4.8.1.2), no sentido de que “a vedação contida inicialmente no **§ 4, I, e II do art. 8 da Lei 10.925/04**, foi **derrogada**, pela MP 206/04, que resultou no **art. 17 da Lei 11.033/04**” e de art. 17 da Lei nº 11.033/2004 deve ser interpretada como norma geral para o regime de não cumulativo de PIS e Cofins, neste tópico mencionando a Solução de Consulta DISIT/SRRF06 N° 6058, de 23 de outubro de 2017 e afirmando no seu final:

*Por todo o exposto, merece ser assegurado a Contribuinte o direito ao crédito presumido das Contribuições para o Pis e Cofins sobre a totalidade das aquisições de insumos agropecuários realizados de Pessoas Físicas e Jurídicas com Suspensão, domiciliadas no País, nas alíquotas constantes do **§ 3º do art. 8 da Lei 10.925/04**.*

4.8.9 - FORMA DE UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO - RESTRIÇÕES DA RECEITA FEDERAL AO RESSARCIMENTO

Defende o direito ao ressarcimento do crédito presumido em questão, refutando a limitação imposta pela fiscalização (segundo a Informação Fiscal, pode ser ressarcido apenas o crédito decorrente das aquisições que sejam destinadas à industrialização, sendo vedado o creditamento ao Cerealista, e a partir da lei 12.350, de 2010, somente são ressarcíveis as aquisições referentes às saídas classificadas na posição 23.04 da NCM) e o Ato Declaratório Interpretativo nº 15, de 2005.

Refere-se ao arts. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e 6º, da Lei nº 10.833, de 2003 (que tratam da possibilidade de ressarcimento dos créditos básicos do PIS E Cofins), ressalta que o crédito presumido sobre aquisição de produtos de origem vegetal não é favor fiscal nem subsídio e argumenta que tanto os créditos básicos quanto o presumido podem ser descontados dos débitos ou ressarcidos em dinheiro quando não há saldo devedor.

Trata da origem da Lei nº 10.925, 2004, e afirma que esse diploma legal “não veio criar um novo crédito presumido, mas apenas reduziu as alíquotas para sua apuração, corrigindo as discrepâncias que a Medida Provisória 183/2004 havia causado na mecânica da não-cumulatividade. Mantendo assim, as premissas do sistema não-cumulativo, constantes respectivamente das justificativas das medidas provisórias que resultaram nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003”.

Argui que o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, deve ser interpretado em conjunto com o in c. II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, menciona votos no Recurso Especial nº 1.215.773-RS, no sentido de uma interpretação sistemática, e considera que a utilização do saldo credor do PIS e Cofins pode, primeiro, deduzido (ou descontado) dos débitos; segundo, compensado; e terceiro, ressarcido. Para o contribuinte, não

permitir a compensação ou o ressarcimento do crédito presumido “não encontra guarida no disposto no art. 100 do CTN”.

4.8.10 - DO ADVENTO DA LEI 12.431, de junho de 2011.

Neste tópico, de forma sucinta, rejeita a aplicação ao ressarcimento do crédito presumido debatido do art. 56-B da Lei 12.431, de 2011, defendendo que seja aplicado o art. 56-A, II, da mesma Lei.

4.9 - DA VERDADE MATERIAL

O contribuinte alude ao princípio da verdade material, citando o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, e afirmando que “Todos os créditos estão relacionados nas planilhas apresentadas, sendo que todas as operações estão devidamente escriturados em seus demonstrativos contábeis e fiscal, onde podem ser comprovados”, mas ressalvando que “caso a RFB entendesse que as informações apresentadas não seriam suficientes para confirmar o direito creditório, poderia, a fiscalização, em homenagem ao princípio de verdade material, determinar a realização de diligência para verificação dos créditos pleiteados”.

Também defende que os aspectos formais não podem prevalecer em relação aos aspectos materiais e que, “considerando os procedimentos adotados no Processo em comento, o entendimento adotado pela fiscalização em não considerar outras formas para a confirmação do crédito, está violando o artigo 2º da lei 9.784/99”, requerendo no final deste tópico “a manutenção integral dos créditos pleiteados e novamente apresentados nos Anexos a esta Manifestação de Inconformidade.”

4.10 - PREVISÃO LEGAL PARA A INCIDÊNCIA DA SELIC

Antes de finalizar a Inconformidade o contribuinte defende a aplicação dos juros Selic sobre o ressarcimento pleiteado, “**a partir de cada período de apuração**, ou seja, a partir do momento que o crédito poderia ter sido aproveitado”, “Uma vez que, como visto acima, em função de equivocadas interpretações por parte do Fisco, a recorrente esteve e está sendo impedida de acessar o seu crédito a título de crédito não-cumulativo de PIS e COFINS na magnitude e no *quantum* legalmente previsto e que é de seu direito.”

Cita o Decreto nº 2.138, de 1997, que segundo afirma “**equipara os institutos da restituição ao do ressarcimento** e autoriza, portanto, para ambos, a aplicação da taxa Selic”, estabelece diferença entre A) créditos escriturais, B) créditos efetivos pagos em atraso ao contribuinte, onde cita o Recurso Especial nº 1.035.847 – RS, julgado sob o regime dos Repetitivos, e C) créditos não aproveitados em época oportuna por óbice do fisco, neste ponto citando o Acórdão CARF nº 3802-001.418 e o entendimento manifestado pelo Desembargador Federal Leandro Paulsen, enquanto Juiz Federal, ao proferir sentença em Embargos de Declaração Ação Ordinária nº 5025437-97.2010.404.7100/RS.

Requer neste tópico “em face dos obstáculos criados pelo Fisco, o provimento da presente Manifestação de Inconformidade, assegurando o direito ao crédito na plenitude das Leis e, a correção monetária dos valores pleiteados pela incidência da taxa, SELIC, a partir de cada período de apuração, ou seja, a partir do fato gerador, momento que o crédito poderia ter sido aproveitado”.

Ao final da Manifestação de Inconformidade formula o seguinte requerimento:

a) *Recebimento e processamento da presente Manifestação de Inconformidade;*

b) Preliminarmente a declaração da ocorrência da Decadência face do lapso de tempo muito superior ao quinquênio entre a data do fato gerador (2011) e a data do Despacho Decisório (16/10/2018), com a consequente homologação tácita dos débitos e créditos versados para o período de 2011, com fundamento no Art. 150 e seus Parágrafos do CTN;

c) Em prosseguindo, requer a reforma total da decisão ora combatida, reconhecendo o direito ao crédito de que tratam as Leis 10.637/2002, 10.833/2003, 10.925/2004 para a Recorrente, pelas razões de fato e de direito ofertados nesta;

d) Outrossim, requer-se provimento a Manifestação de Inconformidade da Recorrente para:

1) Em preliminar, declarar a ocorrência da Decadência face o lapso de tempo muito superior ao quinquênio entre a data do fato gerador(2011) e a data do Despacho Decisório (16/10/2018), com a conse- quente homologação tácita dos débitos e créditos versados para o período de 2011, com fundamento no Art. 150 e seus Parágrafos do CTN;

2) Manutenção integral dos créditos apurados pela contribuinte sobre às aquisições se bens utilizados como insumos;

3) Manutenção integral dos créditos apurados pela contribuinte sobre às aquisições de serviços de fretes utilizados como insumos;

4) Manutenção integral dos créditos apurados pela contribuinte sobre às despesas de energia elétrica;

5) Manutenção integral dos créditos apurados pela contribuinte sobre às despesas de aluguéis;

6) Manutenção integral dos créditos apurados pela contribuinte sobre às despesas de fretes nas operações de vendas;

7) Manutenção integral dos créditos apurados pela contribuinte sobre os encargos de depreciação;

8) Manutenção integral dos créditos apurados pela contribuinte sobre às devoluções de vendas;

9) Reconhecimento do processo produtivo desempenhado pela recorrente referente as mercadorias milho beneficiado, soja beneficiada, óleo de soja e farelo de soja, classificadas nos Capítulos 8 a 12, 15 e 23 todos da NCM relacionadas no Caput do art. 8º da lei 10.925/2004 e normatizados no Inc. I do art. 5 da IN SRF 660/2006;

10) Manutenção integral e ressarcimento do saldo credor do crédito presumido apurados pela contribuinte relativo aos insumos utilizados na produção das mercadorias milho beneficiado, soja beneficiada, óleo de soja e farelo de soja, classificadas nos Capítulos 8 a 12, 15 e 23 todos da NCM relacionadas no Caput do art. 8º da lei 10.925/2004 e normatizados no Inc. I do art. 5 da IN SRF 660/2006;

11) Ressarcimento dos valores pleiteados mediante Correção **pela incidência da taxa SELIC a partir de cada período de apuração;**

Ao analisar a manifestação de inconformidade, a r. DRJ decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade em acórdão assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

REGIME NÃO CUMULATIVO. AQUISIÇÕES ISENTAS E SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO.

Aquisições de bens submetidos à alíquota zero do PIS e Cofins não dão direito a crédito, consoante o art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FRETES NAS VENDAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. CRÉDITOS NEGADOS.

Nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, combinado com o seu art. 15, armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, dá direito aos créditos de PIS e Cofins não cumulativos, que no entanto são negados quando a alegação é genérica e acompanhada apenas de planilha contendo a relação das operações.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FRETE NAS AQUISIÇÕES DE INSUMOS SOB ALÍQUOTA ZERO E COM SUSPENSÃO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO.

O valor do frete na aquisição de insumo sujeito à alíquota zero ou com suspensão do PIS e Cofins não dá direito a créditos dessas Contribuições porque, embora seja incorporado ao custo do insumo transportado, a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das Contribuições não admite crédito, conforme o art. 3º, § 2º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITO VIOLETA E BENEFÍCIO FISCAL DO ICMS. REDUÇÃO NO VALOR PAGO, SEM AFETAÇÃO DA ENERGIA CONSUMIDA. CRÉDITO DA NÃO CUMULATIVIDADE DA CONTRIBUIÇÃO. GLOSA. REVERSÃO.

Na apuração do PIS e Cofins não cumulativos podem ser descontados créditos sobre o total do custo da energia elétrica consumida, pelo que, ainda que reduzam o montante a ser pago, os valores constantes da fatura a título de crédito violeta e de incentivos ou benefícios fiscais não afetam a energia elétrica consumida, sendo por isto revertidas as glosas dos créditos da não cumulatividade da contribuição apurados sobre essas duas rubricas.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FATURA DE ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITOS SOBRE CONTRIBUIÇÃO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA, DEMANDA CONTRATADA MULTA, JUROS E DESPESAS COM EMISSÃO DE SEGUNDA VIA DA FATURA. GLOSAS. MANUTENÇÃO.

Não dão direito a créditos do PIS e Cofins não cumulativos as despesas com contribuição de iluminação pública, demanda contratada, emissão de segunda via de fatura e juros e multas e juros, pois estes valores, apesar

de constarem da fatura, não integram a energia consumida, base de cálculo dos créditos de energia elétrica.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. CEREALISTA. OPERAÇÃO DE SECAGEM. NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO AGROINDÚSTRIA. IMPOSSIBILIDADE DO CREDITAMENTO.

A operação de secagem de grãos não constitui beneficiamento, podendo ser realizada também agroindústria quanto por cerealista, este sem direito ao crédito presumido do PIS e Cofins de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2005, próprio de agroindústria ou produtora de mercadoria animal ou vegetal.

RESSARCIMENTO. TAXA SELIC. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos do art. 13 da Lei nº 10.833, de 2003, o aproveitamento de créditos do PIS e Cofins não cumulativos não enseja atualização monetária ou incidência de juros sobre o valor ressarcido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

DECADÊNCIA. PEDIDO DE RESSARCIMENTO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INEXISTÊNCIA QUANDO DESPACHO DECISÓRIO É PROLATADO NO PRAZO DE CINCO ANOS.

Descabe cogitar de decadência na hipótese de pedido de ressarcimento e declaração de compensação, por ser instituto aplicável a lançamento de ofício, e não ocorre homologação tácita quando o despacho decisório é prolatado antes de cinco anos contados do protocolo da declaração de compensação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011.

DILIGÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE FATOS A ESCLARECER. DESNECESSIDADE.

Diligência é reservada a esclarecimentos de fatos ou circunstâncias obscuras, não cabendo realizá-la quando as informações contidas nos autos são suficientes ao convencimento do julgador e a solução do litígio dela independe.

RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVAS. IMPROCEDÊNCIA DAS ALEGAÇÕES.

Tratando-se de ressarcimento ou restituição o ônus de provar a existência do direito creditório é do contribuinte, pelo que se mantém indeferimento contra o qual o contribuinte alega, de forma genérica, créditos da não cumulatividade do PIS e Cofins, sem comprová-los.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Não Reconhecido

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário em que reitera os termos de sua inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator.

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

O contribuinte alega preliminarmente a decadência a **do direito do Fisco lançar eventuais diferenças** entre os valores indicados em PER e os efetivamente apurados. Não lhe assiste razão, aplica-se ao caso a inteligência da Súmula CARF n. 159:

Súmula CARF nº 159

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

Acórdãos Precedentes:

3201-002.449, 3302-002.173, 3302-002.353, 3403-003.591 e 3302-01.170.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Isto posto, afasto a preliminar suscitada.

Em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou

relevância. O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos. Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.”

A tese firmada pelo STJ restou pacificada – *“o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”*.

O conceito também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, *in verbis*:

“Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.

Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.”

A Nota orienta o órgão internamente quanto à dispensa de contestação e recursos nos processos judiciais que versem sobre a tese firmada no REsp nº 1.221.170, consoante o disposto no art. 19, IV, da Lei nº 10.522/2002, bem como clarifica a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional (Grifos nossos):

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro

Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do

serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.”

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o “teste de subtração” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.

É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Adotadas essas premissas, passo à análise dos itens glosados.

Aquisição de Biomassa, Cavaco e Lenha

Compulsando o termo que acompanha o despacho decisório, o contribuinte apresentou a relação das operações das quais tomou crédito por meio de planilha. As operações relativas NF-e tiveram seus dados cruzados com a base do SPED por meio de sua chave de acesso. Foram objeto de glosa valores referentes a mercadorias não tributadas pelo PIS e a pela COFINS, como bens isentos, sujeitos à alíquota zero, etc. Também foram objeto de glosa as notas fiscais não constantes na base do SPED, por falta de apresentação da documentação comprobatória.

O contribuinte alega que insumos cujo crédito foi indeferido pela fiscalização, se trata **essencialmente de lenha**, descrito nos documentos fiscais como **biomassa, cavaco e lenha** que, **adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País**, não possuem nenhuma previsão

legal para deixar de sofrer incidência de PIS e Cofins na etapa anterior, seja pelo instituto da isenção, da suspensão ou alíquota 0%. Logo, por se tratarem de **insumos essenciais e relevantes** na atividade econômica da Contribuinte e, que sofrem a incidência de PIS e Cofins na etapa anterior, uma vez que adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, conforme disposto no art. 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2004, não há razão para o indeferimento.

Ao analisar a questão a DRJ assim se manifestou:

O contribuinte, na Inconformidade, não menciona qualquer aquisição específica que tivesse sido desprezada no levantamento fiscal. Prefere fazer referência ao demonstrativo apresentado antes à fiscalização. Assim, a glosa deve ser mantida, referendando-se aqui a interpretação da fiscalização de que os bens adquiridos com isenção ou sob alíquota zero dão direito aos créditos da não cumulatividade do PIS e Cofins (assim também os fretes que integram o custo dessas aquisições, questão tratada mais adiante, no tópico específico). Neste sentido o art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, com a seguinte redação (negrito acrescentado):

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004).

O tema é pacífico na linha da interpretação do Despacho Decisório ora analisado, inclusive nesta 2ª Turma, que já tratou da questão em mais de um julgado. No Acórdão nº 11-44.092, deste Colegiado, processo nº 10410.005013/2005-10, sessão de 28/11/2013, unânime, relatoria do ilustre Julgador Márcio André Moreira Brito, ele assentou no seu voto, referindo-se a aquisições de defensivos agrícolas, que "... estando sujeito no período aqui tratado à alíquota zero, inviável o creditamento sobre a aquisição dos produtos acima, na forma do 3º, §2º, II, da Lei nº 10.637/2002".

Não são apresentados documentos hábeis e idôneos a comprovar as alegações do contribuinte e desconstituir a operação fiscal, razão pela qual mantenho a decisão recorrida em seus termos.

DOS FRETES APLICADOS NO TRANSPORTE DE AQUISIÇÕES DE INSUMOS SUJEITOS A ALÍQUOTA 0% E SUSPENSÃO DO PIS E COFINS

Quanto ao frete de produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero, é firme o entendimento desta turma de que o frete incorrido na aquisição de insumos, por sua essencialidade e relevância, gera autonomamente direito a crédito básico na condição de serviço utilizado como insumo, ainda que o bem transportado seja desonerado, porquanto resta compreendido no núcleo do propósito econômico pessoa jurídica.

Neste sentido o acórdão n. 3401-009.498, julgado em 24/08/2021, voto vencedor do Conselheiro Ronaldo Souza Dias:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

AQUISIÇÃO DE CAFÉ DE PESSOAS JURÍDICAS INIDÔNEAS OU INEXISTENTES DE FATO. VERDADE MATERIAL. GLOSA. CABIMENTO.

Demonstrada a aquisição de café de pessoas jurídicas que se comprovou inidôneas ou inexistentes de fato e tendo o contribuinte se apropriado indevidamente de créditos integrais das contribuições para o PIS/PASEP e Cofins, mantém-se as glosas dos créditos integrais indevidos.

CRÉDITOS. BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.

A Lei nº 10.833/2003, em seu art. 3º, § 2º, inciso II, veda o direito a créditos da não-cumulatividade sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

RECEITAS DAS COOPERATIVAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

De acordo com o art. 15, inciso I, da MP no 2.158-35/2001, as receitas das cooperativas, decorrentes da comercialização da produção dos cooperados, poderão ser excluídas da base de cálculo do PIS/PASEP e da Cofins, ou seja, são bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

INSUMO. FRETE AQUISIÇÃO. NATUREZA AUTÔNOMA.

O frete incorrido na aquisição de insumos, por sua essencialidade e relevância, gera autonomamente direito a crédito básico na condição de serviço utilizado como insumo, ainda que o bem transportado seja desonerado, porquanto resta compreendido no núcleo do propósito econômico pessoa jurídica.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO COM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO VINCULADA. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA. SÚMULA CARF Nº 125.

Conforme decidido no julgamento do REsp no 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas.

A Súmula CARF no 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.

O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO COM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO VINCULADA. CORREÇÃO MONETÁRIA PELA SELIC. TERMO INICIAL E TERMO FINAL.

Constatada a oposição ilegítima ao ressarcimento de crédito, deverá ser aplicada correção monetária pela taxa SELIC, contada a partir do encerramento do prazo de 360 dias para a análise do pedido do contribuinte, até o momento da efetiva concretização do ressarcimento pleiteado, materializada na data da transmissão da Declaração de Compensação a ele vinculada.

Peço vênha para transcrever as razões ali adotadas por elas concordar:

É evidente que isso não significa admitir créditos sobre todo e qualquer dispêndio, ainda que, sob a ótica da própria pessoa jurídica, se mostrem essenciais ou relevantes. Conquanto a expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”, por

sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, a verdade é que todas as discussões e conclusões lapidadas pelo STJ circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

Dessa forma, pode-se afirmar de plano que as despesas da pessoa jurídica com atividades acessórias ao seu propósito econômico, diversas da produção de bens e da prestação de serviços, não representam aquisição de insumos, como ocorre com as despesas havidas nos setores administrativo, contábil, jurídico etc. da pessoa jurídica - até porque do contrário estar-se-ia a adotar o conceito da legislação do IRPJ, que, como vimos, fora igualmente rejeitado pelo STJ.

Por outro lado, também não me parece correto assumir que o fato de o processo produtivo em sentido estrito não ter se iniciado seja um obstáculo para que referido dispêndio se encontre inserido no “eixo de produção” da pessoa jurídica e, ainda, que o frete incorrido para transportar os insumos para dentro do estabelecimento da pessoa jurídica se revele como uma despesa qualquer, ensejando direito a crédito somente por contabilmente compor o custo de aquisição, a ponto de permitir a apuração de créditos no limite do regime creditório a que se submetem os bens transportados.

Por tais motivos, merece provimento o recurso neste aspecto.

DOS FRETES APLICADOS NA OPERAÇÃO DE TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS E DE PRODUTOS ACABADOS

Trata-se de questão conhecida e recorrente nesta Turma, em que já se firmou o entendimento da possibilidade de creditamento do valor pago pelo serviço de frete entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e de produtos acabados, como explicita o acórdão n. 3401-009.212, de relatoria do conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

NULIDADE. CONTRADITÓRIO. PRAZO PARA DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não há nulidade por violação ao contraditório quando concedido prazo suficiente à apresentação de documentos, ainda mais no curso do período de guarda legal.

NULIDADE. CONTRADITÓRIO. FUNDAMENTAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Não resta configurado o cerceamento ao direito de defesa quando é possível ao sujeito passivo identificar cada operação glosada, ainda que a Fiscalização não tenha discriminado individualmente a natureza de cada item.

FRETE. INSUMO. POSSIBILIDADE.

Fora a hipótese do frete de venda, o frete segue o regime geral de creditamento das contribuições essencial (como o frete no curso do processo produtivo) ou relevante (como o frete de aquisição de insumos) ao processo produtivo, possível a concessão do crédito.

FRETE. PRODUTOS ACABADOS. POSSIBILIDADE.

Cabível o cálculo de créditos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA.

É dever do contribuinte impugnar especificamente os motivos da glosa, sob pena de não concessão do crédito.

SÚMULA CARF 159. ALTERAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. LANÇAMENTO. DESNECESSIDADE.

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

No caso concreto, contudo, a r. DRJ mantém a glosa por entender que

Além disso, o contribuinte, no tópico 4.2.2 da Inconformidade, defende que “faz jus aos créditos apurados sobre a totalidade das despesas com fretes, sejam despesas com fretes sobre vendas ou, despesas com fretes aplicados nas transferências entre estabelecimentos”, sem apresentar detalhes, valores e os documentos atinentes aos fretes. À fiscalização apresentou documentos “de movimentação interna entre as filiais da empresa, que tem como emitente e destinatário o próprio contribuinte, de soja em grãos adquirida com suspensão, e com a relação de empresas supostamente subcontratadas para realizar o frete” (conforme item 2 da Informação Fiscal, não contraditado na Inconformidade), enquanto nesta oportunidade produz alegação genérica, que por vir desacompanhada de provas, por si só já acarretaria a rejeição do alegado.

Igualmente sem comprovação é a alegação referente aos fretes cujos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRC) são emitidos pelo próprio contribuinte. O item 4.2.3 informa que se refere ao “transporte de soja adquiridas de terceiros”, sem qualificar os fornecedores, tampouco a tributação do insumo transportado, e remete ao Anexo 2.

O item 2 da Informação Fiscal, por sua vez, esclarece que essas operações são “relativas ao transporte de soja em grãos adquiridas de terceiros, que não geraram documentos na base do SPED, tão pouco tiveram sua documentação comprobatória apresentada”, e a Inconformidade não nega essa informação da fiscalização. Assim, diante da ausência de comprovação também esta glosa deve ser mantida.

A Recorrente não apresenta documentos suplementares para sustentar suas alegações. Desta forma, dou provimento em relação aos fretes relacionados ao transporte de mercadorias entre estabelecimentos do contribuinte, mas mantenho a glosa em relação ao transporte de produtos acabados, ante a ausência de documentos hábeis e idôneos a comprovar as operações realizadas.

ENERGIA ELÉTRICA

A Fiscalização, amparada no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e no inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833/20032, concluiu que o direito ao crédito sob comento se restringia à energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. Nesse sentido, no entendimento do agente fiscal, tal direito não se estendia ao valor total da fatura de energia elétrica, pois deviam ser glosados os créditos relativos às rubricas identificadas como “taxas de iluminação pública”, “demanda contratada”, “juros”, “multa”, dentre outros, por se encontrarem dissociadas da energia elétrica efetivamente consumida.

Em relação à demanda contratada, a decisão de permitir o desconto de crédito em relação a ela se deveu ao fato de que se tratava de dispêndio imanente ao consumo de energia elétrica e não um acréscimo decorrente da mora no pagamento ou um tributo instituído pelo poder público.

A demanda contratada é conceituada como a “demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela distribuidora, no ponto de entrega, conforme valor e período de vigência fixados em contrato, e que deve ser integralmente paga, seja ou não

utilizada durante o período de faturamento, expressa em quilowatts (kW)”³, nos termos da Resolução Normativa Aneel nº 401, de 9 de setembro de 2010.

A “demanda contratada se aplica a unidades ligadas à alta tensão (Grupo A) e é utilizado como parâmetro no contrato de fornecimento de energia elétrica da unidade consumidora. Isto traz um compromisso do consumidor de alta tensão em se manter dentro dos limites de demanda contratada especificada em contrato. Evitando-se assim que haja uma sobrecarga no sistema por falta de planejamento por parte do consumidor em relação à sua demanda contratada de energia.” Havendo consumo superior ao contratado, “a concessionária cobrará uma multa pelo excesso, em que a tarifa aplicada será 3x o valor da demanda “normal” vigente.”

Constata-se, portanto, que o dispêndio com a demanda contratada não se refere a uma opção ou uma discricionariedade do consumidor, pois tem caráter obrigatório, cujo intuito é o não comprometimento do próprio funcionamento do estabelecimento, tendo também caráter social, uma vez que o sistema elétrico se encontra concebido de forma a atender satisfatoriamente a toda a sociedade. Nesse sentido, em relação às faturas de energia elétrica, afasta-se a glosa do crédito decorrente da demanda contratada.

Contudo em relação às demais rubricas, entendo não assistir razão à Recorrente. Nesse aspecto, peço vênha para transcrever excerto do voto proferido pelo conselheiro Ronaldo Souza Dias, e por mim acompanhado, no acórdão n. 3401-008.607:

Não assiste razão à Recorrente em sua irresignação, pois mesmo considerando a interpretação vigente para o conceito de insumo, mais liberal que a adotada ao tempo da decisão recorrida, não se coaduna com a ideia de essencial ao seu processo produtivo, e, assim, ser suscetível de geração de crédito a despesa relativa à taxa de iluminação pública, muito menos multa por atraso no pagamento da fatura, ou qualquer outro “acessório de mesma espécie”. Além disso, a lei especificou em dispositivo próprio, no art. 3º inciso III, a despesa de energia elétrica como geradora de crédito, fora de qualquer discussão acerca do conceito citado, registrado no inciso II, do art. 3º. Assim, os “acessórios” da energia elétrica devem ser discutidos no âmbito do inciso III, do art. 3º, não dentro do conceito geral de insumo.

De fato, o inciso III, do art. 3º da Lei nº 10.833/03, não autoriza incluir tais “acessórios” na base de cálculo dos créditos, mas tão-somente a despesa com a própria energia consumida no estabelecimento da empresa:

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

(...)

III -energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

O texto legal não autoriza ao intérprete incluir outras despesas, a título de acessórios, além da despesa de energia na base de cálculo de créditos. Ademais, o caso da multa por atraso ensejaria vantagem indevida ao usuário em mora, em relação ao usuário pontual, premiando e incentivando a inadimplência. E o tributo (taxa ou contribuição de iluminação pública) por sua própria natureza não pode ser considerado um acessório do preço pago pelo consumo de energia.

Assim, a taxa de iluminação pública, tributo cobrado pelos municípios, e a multa, cobrada pela concessionária em razão da mora do usuário, não pode gerar crédito a favor do contribuinte.

DESPESAS DE ALUGUÉIS LOCADOS DE PESSOAS JURÍDICAS

O contribuinte, ora recorrente, alega seu direito ao creditamento de PIS e de COFINS com base no inciso IV do art. 3º da lei 10.833/2003. Contudo, referidos documentos já foram considerados pela unidade de origem quando do cálculo dos valores glosados:

O contribuinte apresentou três documentos referentes às operações de alugueis de prédios.

O primeiro deles é referente a um aditivo de contrato, que prevê a possibilidade de renovação do contrato de arrendamento de uma Unidade Armazenadora, até o final do ano de 2010. Portanto, não serve de comprovação para as operações referentes ao período de 2011, e ainda que a previsão se estendesse até o ano de 2011, não seria suficiente para comprovar a renovação do mesmo.

O segundo documento apresentado é um aditivo a um contrato particular de arrendamento de unidades armazenadoras e de complexo industrial. Este aditivo se refere ao período referente às safras 2011/2012 e tem como valor correspondente em moeda nacional o equivalente a US\$ 2.500.000,00, a serem pagos em três parcelas anuais de igual valor, nas datas 20 de abril, 20 de agosto e 20 de dezembro de cada ano, com base na cotação do dólar no dia anterior ao pagamento, ao preço do dólar fiscal divulgado pelo SISBACEN.

O terceiro documento, por sua vez, é um instrumento particular de subarrendamento de imóvel rural com parque industrial para armazenamento e beneficiamento de produtos agrícolas, para o qual a subarrendante se comprometeu a pagar para o período de 2011 duas parcelas no valor de US\$ 127.500,00 até o quinto de útil dos meses de maio e novembro.

O contribuinte não apresentou a planilha de apuração dos créditos referentes a alugueis por operação. Desta forma, calcula-se o valor passível de creditamento com base nos contratos apresentados.

Mês	BC	Glosa	Valor Aceito
Janeiro	436.481,21	436.481,21	-
Fevereiro	362.695,76	362.695,76	-
Março	432.700,00	432.700,00	-
Abril	363.170,91	-	363.170,91
Maio	460.886,06	256.605,56	204.280,50
Junho	407.368,48	407.368,48	-
Julho	406.107,27	406.107,27	-
Agosto	400.108,48	-	400.108,48
Setembro	496.851,52	496.851,52	-
Outubro	440.846,06	440.846,06	-
Novembro	472.346,06	237.121,31	235.224,75
Dezembro	489.271,52	-	489.271,52
Total	5.168.833,33	3.476.777,17	1.692.056,16

Neste aspecto, não sendo apresentados novos documentos ou novas alegações, o acórdão recorrido deve ser mantido por suas próprias razões.

DOS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO

O contribuinte não inova em sua argumentação tampouco apresenta novos documentos, assim não vejo motivos para a reforma do acórdão recorrido:

O contribuinte, invocando o inc. VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (que para Cofins e conjugado com o § 1º, III, do mesmo artigo, prevê créditos sobre o valor dos encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços afirma), defende os créditos desta rubrica informando que “apurou créditos sobre encargos de depreciação do ativo imobilizado conforme planilha contendo a relação das operações apresentadas em no Anexo 6”. Todavia, não apresenta detalhes sobre nenhum imobilizado e sua utilização, permanecendo, tal como durante o procedimento fiscal, sem apresentar os documentos comprobatórios.

Diante da ausência de comprovação, os créditos devem ser negados.

DEVOLUÇÕES DE VENDAS: CRÉDITOS NEGADOS, POR AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO

Aqui também o contribuinte não inova em sua argumentação tampouco apresenta novos documentos, assim não vejo motivos para a reforma do acórdão recorrido:

Mais uma vez, tal como no procedimento fiscal, o contribuinte não comprova os créditos alegados. Apenas invoca o art. 3º, VIII, da Lei nº 10.833, de 2003, e informa que “apurou créditos sobre as devoluções de vendas conforme planilha contendo a relação das operações apresentadas no Anexo 7”.

Embora o referido inciso admita créditos da Cofins (à semelhança do art. 3º, VIII, da Lei nº 10.637, de 2002, para o PIS), calculados em relação “bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada”, a comprovação do direito creditório, especialmente quanto à tributação pelas duas Contribuições na venda do bem devolvido, fica a cargo do contribuinte. Sem tal comprovação, a glosa é mantida.

Ressalto que o ônus de apontar com clareza quais documentos a fiscalização teria desconsiderado – ou quais erros teria cometido – é do contribuinte, pelo que não se acolhe a alegação genérica posta nesta rubrica e na anterior

DO CRÉDITO PRESUMIDO - CRÉDITO PRESUMIDO SOBRE INSUMOS AGROPECUÁRIOS UTILIZADOS NAS ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS

Em que pese o cabedal teórico apresentado pela Recorrente, razão não lhe cabe. A ausência de provas hábeis e suficientes a comprovar suas alegações referentes às operações realizadas impedem o reconhecimento do crédito, conforme bem explicita a decisão recorrida:

Como se verifica na legislação, não dá direito ao ressarcimento o total das aquisições a que se refere o Art. 8º da lei 10.925, mas apenas aquelas aquisições que sejam destinadas à industrialização, sendo vedado o creditamento ao Cerealista. E a partir da lei 12.350, além das condições anteriores, somente são ressarcíveis as aquisições referentes às saídas classificadas na posição 23.04 da NCM.

O contribuinte não apresentou a relação das operações das quais tomou crédito, nem qualquer documento comprobatório. Uma vez que a legislação define uma situação bem específica como geradora de crédito presumido, e mais ainda com relação à sua parcela ressarcível, torna-se impossível analisar tais créditos sem o fornecimento das operações que compuseram a base do crédito pelo contribuinte. Portanto, tais valores foram integralmente glosados.

Assim, mantém-se a r. decisão recorrida.

CORREÇÃO DO CRÉDITO RECONHECIDO

Relativamente à correção do crédito com a utilização dos juros calculados pela taxa Selic, o art. 39, § 4º, da Lei n. 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que trata da atualização de valores devolvidos pela Fazenda, somente se refere aos pedidos de restituição, não se referindo a pedidos de ressarcimento. Nesse sentido, o § 5º do art. 83 da Instrução Normativa SRF nº 1.300, de 30 de dezembro de 2012, prescreve expressamente que 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”, da mesma forma que previam anteriormente as, já revogadas, Instruções Normativas SRF nº 900, de 2008, nº 600, de 2005, nº 460, de 2004, e nº 210, de 2002.

Entretanto, diante de diversas ações judiciais sobre o tema, a Procuradoria da Fazenda Nacional inseriu a matéria na relação de Recursos Especiais Repetitivos (STJ), aos

quais está vinculada a Receita Federal, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522/2002, quando haja expressa manifestação da PGFN, veiculada por meio da Nota Explicativa de que trata o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014. No caso, a Nota PGFN/CRJ nº 775/2014 admite a correção do valor com termo inicial após decorridos 360 dias do protocolo do pedido.

Nesse sentido, o recente acórdão 3401-008.768, de minha relatoria, votado em sessão realizada em 25/02/2021:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2009

COMPENSAÇÃO.

Incabível compensar débitos informados em declaração de compensação com valores referentes a créditos diversos daquele indicado no documento, os quais simplesmente não integram o seu conteúdo.

RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO.

Ainda que expressamente vedada nos atos normativos da Receita Federal, a correção do valor ressarcido pela taxa Selic será admitida após decorridos 360 dias do pleito, por força da Nota PGFN/CRJ nº 775/2014, que inseriu a matéria na relação de Recursos Especiais Repetitivos (STJ), aos quais está vinculada a Receita Federal, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522/2002. Entretanto, havendo a utilização desse valor em compensação ainda dentro do prazo, incabível falar em correção.

Ainda nesse sentido o teor da súmula CARF n. 154:

Súmula CARF nº 154

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019

Constatada a oposição ilegítima ao ressarcimento de crédito presumido do IPI, a correção monetária, pela taxa Selic, deve ser contada a partir do encerramento do prazo de 360 dias para a análise do pedido do contribuinte, conforme o art. 24 da Lei nº 11.457/07.

Acórdãos Precedentes:

9303-007.425, 9303-006.389, 3201-001.765, 9303-005.423, 9303-007.747, 9303-007.011 e 3401-005.709

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020)

Ante todo o exposto, conheço do recurso voluntário e voto por dar-lhe provimento parcial para rejeitar as preliminares e, no mérito, reverter as glosas sobre: (i) fretes aplicados no transporte de aquisições de insumos sujeitos a alíquota 0% e suspensão do PIS/COFINS; (ii) fretes aplicados na operação de transferências de mercadorias e de produtos acabados exceto quando não comprovados; (iii) energia elétrica, apenas a demanda contratada, não TILP, multas

e juros; bem como para dar provimento, ainda, (iv) à correção do crédito reconhecido, a partir do 361º dia da data do protocolo do pedido até a data do efetivo ressarcimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco