



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10183.909840/2011-53
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3101-001.884 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de maio de 2024
Recorrente SPERAFICO DA AMAZONIA SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CRITÉRIOS DE
ESSENCIALIDADE E/OU RELEVÂNCIA. AUSÊNCIA DE
COMPROVAÇÃO.

É ônus da contribuinte comprovar a liquidez e certeza do direito creditório no âmbito do processo administrativo fiscal, já que o alega, nos termos do art. 373, I, do Código de Processo Civil.

Contribuinte não comprovou suas alegações de

CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. VEDAÇÃO LEGAL.

À época dos fatos, a legislação não autorizava o ressarcimento de crédito presumido à atividade cerealista, o que restou mantido com a instituição do benefício por meio da Lei 10.925/2004, que revogou o § 5º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer das matérias relacionadas às despesas com armazenagem e ao ajuste sobre o rateio e, na parte conhecida, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencida a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa (relatora) que deu parcial provimento ao recurso voluntário para restabelecer os valores atinentes aos fretes sobre operação de venda. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Laura Baptista Borges.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Laura Baptista Borges - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Sabrina Coutinho Barbosa, Laura Baptista Borges, Marcos Roberto da Silva (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Renan Gomes Rego, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Joao Jose Schini Norbiato.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório do Acórdão recorrido:

Trata o presente processo do pedido eletrônico de ressarcimento - PER nº 05841.47764.100708.1.1.09-8611, relativo ao crédito de Cofins vinculada às receitas de exportação do 2º trimestre de 2004, que solicita o valor de R\$ 769.433,29.

O processo trata, também, da declaração eletrônica de compensação (Dcomp) nº 42112.03373.291210.1.3.09-9238, que se utilizou do crédito solicitado no mencionado pedido de ressarcimento.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Itabuna-BA, após analisar o pleito da interessada (PER e Dcomp vinculadas), emitiu, em 01/02/2012, o Despacho Decisório Eletrônico (rastreamento nº 017603291), por meio do qual:

- indeferiu o direito creditório pleiteado no pedido de ressarcimento nº 05841.47764.100708.1.1.09-8611; e
- e não homologou todas as outras declarações de compensação nº 42112.03373.291210.1.3.09-9238.

A motivação para o deferimento parcial do pleito da contribuinte, observe-se, foi consignada no Relatório sobre Pedidos de Ressarcimentos (e demonstrativos e planilhas anexos), o qual foi disponibilizado nas “Informações Complementares” do despacho decisório eletrônico.

Em referido relatório, a autoridade a quo relata, conforme o tópico “Das Glosas Efetuadas”, que:

“Da análise das diligências empreendidas foram constatadas irregularidades que resultaram em glosas feitas conforme as planilhas referente ao 1º e 2º trimestre de 2004 e planilha de ajustes dos 1º e 2º trimestre de 2004 que passa a fazer parte deste relatório.

As glosas referem-se a creditamento referente notas fiscais de transferência referente a despesas de armazenagens e aquisições de mercadorias efetuadas de pessoas jurídicas (cooperativas) que eram mercadorias sem contribuição e que passou a ser possível (esta) apenas em maio de 2004 por força da tributação de Cofins e Pis sobre as cooperativas. Foram efetuadas também glosas de serviços por não estarem ligados diretamente a produção e/ou serem de pessoas físicas. A legislação da época verberava que as aquisições assim definidas dariam direito apenas a crédito presumido e que eles não poderiam ser objeto de compensação. Também os índices calculados referente à relação entre as receitas de exportação e a receita bruta total foram corrigidos devido o contribuinte não ter considerado algumas receitas.”

A interessada foi cientificada do despacho decisório em 09/02/2012 e apresentou, em 09/03/2012, manifestação de inconformidade, cujo conteúdo é resumido a seguir.

Inicialmente, após um breve relato dos fatos, a interessada alega, preliminarmente, a tempestividade da manifestação de inconformidade apresentada sob o argumento de que a apresentação ocorreu dentro do prazo legal de 30 (trinta) dias.

Já na defesa do mérito, a manifestante contesta, inicialmente, as glosas dos “bens utilizados como insumos”, relativas aos meses de abril e junho de 2004, que foram discriminadas na “Planilha de Glosas de Abril de 2004” e “Planilha de Glosas de Junho de 2004”. Argumenta, primeiramente, que não existe fundamentação fática e jurídica para a glosas realizadas e diz que elas referem-se a aquisições de soja das empresas Coopervale – Coop Agrícola Mista do Vale do Piquiri Ltda e Comercial Brasil Têxtil e Cereais Ltda. Argumenta que referido produto (soja) faz parte de seu processo produtivo e, nesse sentido, junta amostragem das notas fiscais glosadas (anexo II), informando que a totalidade das notas fiscais encontra-se à disposição para verificação. Rechaça, também, as alegações da fiscalização relativas às compras efetuadas de cooperativas, com os argumentos de que as aquisições foram realizadas na condição de não cooperado e que as regras e normas do regime não cumulativo das contribuições devem ser aplicadas nas relações comerciais realizadas entre as sociedades cooperativas e as demais pessoas jurídicas.

Na sequência, a interessada traz um longo arrazoado por meio do qual defende a adoção de conceito mais amplo para o termo “insumo”, que consta dos artigos 3º das Leis nº 10.833, de 2003 (Cofins) e nº 10.637, de 2002 (PIS/Pasep). Argumenta, novamente, que a fiscalização não utilizou qualquer fundamentação para a efetivação das glosas e, também, que não existe qualquer menção direta e expressa aos créditos que foram efetivamente apurados pela contribuinte. Depois passa a defender o conceito de “insumo” que entende ser o correto. Alega, em síntese, que o conceito de insumo, aplicável às contribuições, não pode ser restrito, tal como o conceito físico aplicado ao IPI, posto que deve abranger todos os fatores de produção necessários para a produção do bem ou serviço. Diz que o conceito de insumo mais apropriado para ser aplicado é o do Imposto de Renda, tendo em vista a natureza e materialidade das contribuições, que são mais próximas desse imposto, cuja base de cálculo (receita) necessita de todo e qualquer gasto relacionado com as atividades operacionais da empresa para ser gerada. Sustenta, também, que os tribunais, tanto administrativos como os judiciais, conforme os Acórdãos que colaciona, têm entendido exatamente no sentido de sua defesa, devendo-se, portanto, reformar-se a decisão contestada. Ademais, citando a Solução de Divergência nº 15/08, alega que não existem dúvidas que os serviços glosados concedem o direito ao crédito.

A contribuinte insurge-se, também, contra as glosas relativas às “Despesas de Armazenagens”. Argumenta que as notas fiscais glosadas não são relativas a “transferência referente a despesas de armazenagem”, mas, sim, relativas a “Frete na Operação de Venda”. Diz que os documentos glosados são, na verdade, “Conhecimentos de Transportes” relativos à prestação de serviços de frete (de venda) realizados por sua filial (24.739.927/0004-19), conforme se verifica na amostragem juntada com a manifestação (anexo III). Acrescenta que os documentos juntados (amostragem de conhecimentos de transporte atrelados às segundas vias das notas fiscais de vendas) comprovam a realização do frete, por conta do vendedor (conforme exigido no inciso IX, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003).

A seguir, a interessada contesta as glosas relativas ao crédito presumido dos meses do trimestre analisado. Argumenta que os demonstrativos e planilhas elaborados pelo Auditor Fiscal são confusos e não demonstram claramente os motivos das glosas efetuadas; que “após muito esforço de adivinhação” concluiu que o valor total glosado é concernente ao “Crédito Presumido relativo ao Estoque de Abertura”; que em nenhum momento a fiscalização fundamenta as glosas do citado crédito presumido relativo ao estoque de abertura; e que o direito ao crédito sobre citada rubrica encontra-se previsto no art. 12 da Lei 10.833, de 2003.

Ainda, em relação ao crédito presumido das duas contribuições (PIS e Cofins), insurge-se contra o entendimento da autoridade a quo no sentido de que ele não pode ser ressarcido ou compensado com outros tributos ou contribuições. Argumenta que esse entendimento não tem qualquer fundamento, fere o princípio da não cumulatividade, previsto no § 12 do art. 195 da Constituição Federal, além de ocasionar o locupletamento sem causa do Fisco.

Por fim, a interessada pede que a manifestação seja acolhida, de forma a reconhecer integralmente o crédito pleiteado e a homologar todas as Dcomp vinculadas ao pedido de ressarcimento.

Às fls. 159, consta despacho da unidade de origem que contém reconhecimento da tempestividade da manifestação apresentada.

É o relatório.

Em decisão unânime, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR) julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade da empresa, ora recorrente, restabelecendo o crédito atinente às aquisições com cooperativas na monta de R\$ 52.685,94. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS E FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDA. CONDIÇÕES.

Para ter direito ao crédito não cumulativo sobre os despesas de armazenagem de mercadorias e frete nas operações de venda esses serviços devem ter sido contratados de pessoa jurídica domiciliada no país, estar vinculados a operação de venda e ter o ônus suportado pelo contribuinte.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO RELATIVO AO ESTOQUE DE ABERTURA. APROVEITAMENTO.

O valor correspondente ao crédito presumido relativo ao estoque de abertura, nos termos da legislação de regência, não pode ser objeto de ressarcimento ou compensação com outros tributos administrados pela RFB.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. APROVEITAMENTO. DEDUÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DEVIDA.

O crédito presumido da agroindústria, previsto no § 5º do art. 3º da Lei 10.833, de 2003, somente pode ser aproveitado para deduzir da contribuição apurada no regime de incidência não-cumulativa nas operações de mercado interno.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Cientificada, a recorrente interpôs recurso voluntário sem trazer novos elementos de prova e o estruturou no formato abaixo:

III. DO MÉRITO

III.I. DO DIREITO DA RECORRENTE AO CRÉDITO DE COFINS NÃO CUMULATIVO — EXPORTAÇÃO

III.II. DO CONCEITO DE SERVIÇOS INERENTES À ATIVIDADE DA RECORRENTE

III.III. DO REGIME NÃO CUMULATIVO DA COFINS E O DIREITO AO CRÉDITO DOS INSUMOS, BENS E SERVIÇOS

III.III.I. DO COMANDO CONSTITUCIONAL DA NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E COFINS

111.IV. DA GLOSA DAS "DESPESAS DE ARMAZENAGENS"

III.V. DA GLOSA QUANTO AO CRÉDITO PRESUMIDO

III.V.I. DA GLOSA DO CRÉDITO PRESUMIDO DO MÊS DE ABRIL DE 2004

III.V.II. DA GLOSA DO CRÉDITO PRESUMIDO DO MÊS DE MAIO DE 2004

111.111.111. DA GLOSA DO CRÉDITO PRESUMIDO DO MÊS DE JUNHO DE 2004

Ao examinar os autos, a 1ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento deste CARF, observou que o despacho decisório estava sem as informações complementares anexadas, justamente o documento que indica os motivos que ensejaram a anulação dos créditos. Por essa razão, decidiu o Colegiado pela conversão do julgamento em diligência para que a Unidade de Origem efetuasse a juntada de documentos, como visto:

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem junte aos autos as “informações complementares da análise do crédito”, documento que instruiu o despacho decisório.

Após, com ciência do documento, a recorrente atravessou petição reiterando os argumentos despendidos em sua peça recursal e, ainda, incluiu defesa em relação à armazenagem.

É o relatório.

Voto Vencido

Preenchidos os requisitos necessários de admissibilidade tratados no Decreto nº 70.235/72 e RICARF, conheço do Recurso Voluntário.

- Resumo dos fatos. Delimitação da lide.

Indo direto ao cerne da questão, está-se diante de PER/DCOMP de R\$ 769.433,29, concernente a crédito de Cofins vinculada às receitas de exportação do 2º trimestre de 2004. Inicialmente, a recorrente teve o crédito negado:

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

Tipo de Crédito: COFINS NÃO CUMULATIVA - EXPORTAÇÃO

Valor do Pedido de Ressarcimento: R\$ 769.433,29

Analizadas as informações relacionadas ao documento acima identificado, constatou-se que não há direito ao crédito pleiteado.

Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.

Diante do exposto:

NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP:

42112.03373.291210.1.3.09-9238

INDEFIRO o pedido de restituição/ressarcimento apresentado no(s) PER/DCOMP:

05841.47764.100708.1.1.09-8611

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 29/02/2012.

DAS GLOSAS EFETUADAS

Da análise das diligências empreendidas foram constatadas irregularidades que resultaram em glosas feitas conforme as planilhas referente ao 1º E 2º trimestre de 2004 e planilha de ajustes dos 1º e 2º trimestre de 2004 que passam a fazer parte deste relatório.

As glosas referem-se a creditamento referente notas fiscais de transferência referente a despesas de armazenagens e aquisições de mercadorias efetuadas de pessoas jurídicas (cooperativas) que eram mercadorias sem contribuição e que passou a ser possível (esta) apenas em maio de 2004 por força da tributação de Cofins e Pis sobre as cooperativas. Foram efetuadas também glosas de serviços por não estarem ligados diretamente a produção e/ou serem de pessoas físicas. A legislação da época verberava que as aquisições assim definidas dariam direito apenas a crédito presumido e que eles não poderiam ser objeto de compensação. Também os índices calculados referente à relação entre as receitas de exportação e a receita bruta total foram corrigidos devido o contribuinte não ter considerado algumas receitas.

Ao julgar a manifestação de inconformidade da recorrente, a DRJ decidiu pelo restabelecimento do crédito em relação às aquisições junto às cooperativas e pelo estorno do crédito presumido relativo ao estoque de abertura para uso na própria escrita fiscal, mantendo-se, contudo, as glosas sobre as despesas com armazenagem, serviços não relacionados a processo de industrialização e/ou tomados com pessoa física; e o ajuste do rateio. Confira-se teor do decism:

Mérito

(...)

Nesse sentido, portanto, como não houve qualquer contestação em relação aos mencionados índices de rateio, os ajustes efetivados pela autoridade a quo nesse quesito devem ser mantidos.

Bens Utilizados como Insumo

(...)

Observe-se, também, que inexistem dúvidas de que referido produto (soja) deve ser considerado como insumo das atividades desenvolvidas pela empresa, uma vez que ela se dedica a “industrialização, refinação e comercialização de óleos vegetais;

conservação, depósito, ensilagem, comercialização de cereais, seus derivados e sub produtos; exportação e importação de cereais, seus derivados e sub produtos.”

Resta, saber, no entanto, se as vendas (relativas às notas fiscais de aquisições glosadas) estavam, de fato, sujeitas à incidência da contribuição e, por consequência, se concediam o direito ao crédito da não cumulatividade.

Como se verifica nos demonstrativos anexos ao Relatório sobre Pedidos de Ressarcimentos, as glosas foram efetivadas em relação às aquisições de soja das empresas Comercial Brasil Têxtil e Cereais Ltda. e Coopervale – Coop Agrícola Mista do Vale do Piquiri Ltda.

No tocante à primeira empresa, na verdade, constata-se que os argumentos utilizados para a efetivação das glosas são totalmente inconsistentes. Referida empresa não se trata de uma cooperativa e, evidentemente, as glosas não podem ser sustentadas com o argumento posto pela fiscalização.

Além desse fato, nota-se que, no período em análise (2º trimestre de 2004), a comercialização de soja no mercado interno entre pessoas jurídicas encontrava-se normalmente, no campo de incidência da contribuição (Cofins), e, assim sendo, a empresa vendedora (Comercial Brasil Têxtil e Cereais Ltda), relativamente às vendas realizadas (independentemente de estar ou não no regime não cumulativo), estava obrigada ao recolhimento das contribuições (PIS e Cofins) e a empresa compradora (Sperafico da Amazônia S/A), relativamente às aquisições efetuadas, tinha o direito ao creditamento por se encontrar no regime não cumulativo.

Nesse mesmo sentido, inconsistentes as glosas relativas às aquisições de soja da Coopervale – Cooperativa Agrícola Mista do Vale do Piquiri Ltda.

No período em análise (2º trimestre de 2004), a comercialização de soja no mercado interno entre uma pessoa jurídica cooperativa e outra pessoa jurídica não cooperativa estava, também, sujeita à incidência da contribuição (Cofins), na alíquota normal da cumulatividade (3%) em abril e na alíquota da não cumulatividade (7,6%) em maio e junho, posto que a partir de maio de 2004, com a entrada em vigor da Lei 10.865, de 30 de abril de 2004, que deu nova redação ao inciso VI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, as cooperativas de produção agropecuárias passaram a apurar as contribuições (PIS e Cofins) na forma não cumulativa.

Assim, em conclusão, as glosas relativas aos “Bens Utilizados como Insumo” (Soja), nos valores de R\$ 1.201.400,00 e R\$ 214.651,24, relativos ao meses de abril e junho (de 2004), devem ser revertidas conforme a Tabela 1 abaixo transcrita. Note-se que o crédito foi recalculado (para o mercado interno e mercado externo) de acordo com os índices de rateio calculados pela fiscalização, os quais, ressalta-se, não foram contestados.

Tabela 1

Apuração do Estorno relativo aos "Bens Utilizados como Insumo" (Soja)

Mês/Ano	Rubrica	Total	Mercado Interno	Exportação
abr/04	Índices de Rateio	100,00%	52,63%	47,37%
	Valor do estorno de "Bens Utilizados como Insumos"	1.201.400,00	632.296,82	569.103,18
	Valor do estorno do Crédito sobre "Bens Utilizados como Insumos"	91.306,40	48.054,56	43.251,84
	Valor do Crédito Ressarcível, reconhecido no Julgamento			43.251,84
jun/04	Índices de Rateio	100,00%	42,17%	57,83%
	Valor do estorno de "Bens Utilizados como Insumos"	214.651,24	90.518,43	124.132,81
	Valor do estorno do Crédito sobre "Bens Utilizados como Insumos"	16.313,49	6.879,40	9.434,09
	Valor do Crédito Ressarcível, reconhecido no Julgamento			9.434,09
Trimestre	Valor do Crédito Ressarcível, reconhecido no Julgamento			52.685,94

Despesas de Armazenagem

A contribuinte, por sua vez, argumenta que as notas fiscais glosadas não são relativas a “transferência referente a despesas de armazenagem”, mas, sim, relativas a “Frete na Operação de Venda”. Diz que os documentos glosados são, na verdade, “Conhecimentos de Transportes” relativos à prestação de serviços de frete (de venda) realizados por sua filial (24.739.927/0004-19), conforme se verifica na amostragem juntada com a manifestação (anexo III). Acrescenta que os documentos juntados (amostragem de conhecimentos de transporte atrelados às segundas vias das notas fiscais de vendas) comprovam a realização do frete, por conta do vendedor (conforme exigido no inciso IX, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003).

Ao se analisar os autos verifica-se que a fiscalização possui razão em seus argumentos.

(...)

Segundo os dispositivos legais acima, o desconto do crédito relativo a armazenagem de mercadoria e frete somente é possível em relação às operações de venda e desde que os serviços sejam contratados no mercado interno. Ou seja, de acordo com o que consta previsto em mencionados dispositivos legais, não é possível realizar o creditamento sobre toda e qualquer despesa de armazenagem de mercadoria ou de frete: é necessário que os serviços (de armazenagem e de frete) sejam contratados de pessoa jurídica domiciliada no país; que eles sejam vinculados a operação de venda; e, por fim, que tenham o ônus suportado pela contribuinte.

Assim, as despesas relativas a quaisquer outras despesas de armazenagem e fretes que não estejam vinculados a operação de venda, ainda, que pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país, não geram direito a créditos a serem descontados da contribuição (PIS ou Cofins) devida. Incluem-se nessas outras, as despesas efetuadas com fretes contratados no país para a transferências de mercadorias entre os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica ou para transferência de bens do ativo imobilizado, bem como de despesas de armazenagem não relacionadas com a venda das mercadorias.

Nesse sentido, portanto, não há como discordar da autoridade a quo no tocante às glosas relativas às “Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda” informadas nas linhas 07 das Fichas 06 dos Dacons do trimestre.

No tocante ao Anexo III e argumentações correlatas, observa-se que a amostragem de documentos apresentada com a manifestação (citado anexo III), ao contrário do alegado, não comprova e nem demonstra que as despesas glosadas referem-se a serviços de fretes relacionados a operações de venda.

(...)

Nesse contexto, cabe enfatizar que a comprovação da existência de crédito junto à Fazenda Nacional é atribuição da contribuinte, cabendo à autoridade administrativa, por sua vez, examinar a liquidez e certeza de que teriam sido repassadas aos cofres públicos importâncias superiores àquelas devidas pela contribuinte de acordo com a legislação pertinente, autorizando, após confirmação de sua regularidade, a restituição ou compensação do crédito conforme vontade expressa da contribuinte.

Crédito Presumido da Agroindústria

(...)

Ao se analisar as peças do processo, bem como a legislação de regência da matéria, constata-se que se deve conceder parcial razão à contribuinte.

Isto porque ao se analisar detidamente os demonstrativos e planilhas anexos do Relatório sobre Pedidos de Ressarcimentos, constata-se que a fiscalização:

(i) reconheceu integralmente o direito ao “Crédito Presumido da Agroindústria”. Note-se, entretanto, dois pontos importantes que devem ser ressaltados: o primeiro é que o crédito foi recalculado (para o mercado interno e mercado externo) de acordo com os índices de rateio calculados pela fiscalização, os quais, repita-se, não foram contestados; e, segundo, que existe a ressalva de que esse crédito somente pode ser utilizado na dedução dos valores devidos da própria contribuição, sem possibilidade, portanto, de solicitar ressarcimento e ou compensação com outros tributos administrados pela RFB; e

(ii) não reconheceu o direito ao “crédito presumido relativo ao estoque de abertura”

Na verdade o que se verifica é que a fiscalização, ao montar suas planilhas (“PLANILHA REF GLOSA DE DESPESAS” de abril, maio e junho/04), inadvertidamente, transcreveu os valores dos “créditos presumidos” que haviam sido informados pela contribuinte em seus Dacon de forma equivocada. Ao se comparar o Dacon com as planilhas elaboradas pela fiscalização, vê-se claramente que os valores constantes das células que registram o “Crédito Presumido da Agroindústria” (“CRÉD PRES AGRO COFINS”) representam a soma das linhas 18 (Crédito Presumido – Atividades Agroindustriais) e 19 (Crédito Presumido Relativo a Estoque de Abertura) das fichas 06 do Dacon. Ou seja, nas planilhas da fiscalização, nas colunas relativas à apuração do crédito que foi realizada pela contribuinte (Dacon), a fiscalização, de forma equivocada, considerou nas células relativas ao “Crédito Presumido da Agroindústria” a soma do “Crédito Presumido Relativo a Estoque de Abertura” e do “Crédito Presumido da Agroindústria”. Ainda, conforme se verifica na parte relativa à apuração do crédito de acordo com os critérios da fiscalização (colunas do lado direito das planilhas), constata-se que a autoridade a quo centrou sua análise no “Crédito Presumido da Agroindústria” (tanto que fez demonstrativos para sua apuração) e, simplesmente, desconsiderou os valores concernentes ao “Crédito Presumido Relativo a Estoque de Abertura”.

Nesse sentido, portanto, é que se deve dar razão à interessada. Como os valores do “Crédito Presumido Relativo a Estoque de Abertura”, informados nos Dacon, foram sumariamente glosados, sem qualquer justificativa ou demonstração, as glosas a eles relativas devem ser canceladas.

No entanto, em que pese o reconhecimento integral do “Crédito Presumido da Agroindústria” (pela fiscalização) e o estorno do “Crédito Presumido Relativo a Estoque de Abertura”, a questão é que, nos termos da legislação de regência da matéria, nenhum desses dois créditos poderia ser objeto de ressarcimento e/ou compensação com outros tributos administrados pela RFB.

O primeiro, encontrava-se previsto no art. 12 da Lei nº 10.833, de 2003, nos seguintes termos:

“(…)

Art. 12. A pessoa jurídica contribuinte da COFINS, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II daquele mesmo artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes na data de início da incidência desta contribuição de acordo com esta Lei.

(…)”

Já o segundo, conforme o § 5º da mesma lei, o qual previa o direito ao crédito presumido da seguinte forma:

“(…)

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

(…)

§ 5º Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 1514, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da COFINS, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País. (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

(…)”

Assim, como se verifica nos dispositivos legais acima dispostos, os referidos créditos presumidos somente poderiam ser utilizados para o desconto da própria contribuição, não sendo possível que eles fossem objeto de ressarcimento e/ou de compensação com outros tributos administrados pela RFB.

Em conclusão, nota-se que a interessada não tem razão quanto ao “Crédito Presumido da Agroindústria”, posto que foi reconhecido de forma integral e que ele não pode ser objeto de ressarcimento e/ou compensação.

E por fim, quanto ao “Crédito Presumido Relativo a Estoque de Abertura”, nota-se que, apesar de ter sido decidido pelo estorno das glosas efetivadas pela fiscalização, essa decisão não tem qualquer influência no resultado final do presente voto, posto que, como dito, esse crédito presumido também não pode ser ressarcido ou compensado.

Vê-se que a matéria submetida ao colegiado está delimitada 1) nos serviços sobre fretes na operação de venda; e, 2) na possibilidade de ressarcimento do crédito presumido.

Antes de adentrar aos tópicos da defesa, cumpre reiterar a preclusão em relação ao índice de rateio, já constante na decisão recorrida. Vislumbro o mesmo em relação aos serviços de armazenagem porque não houve contestação clara e específica sobre o tema pela recorrente em impugnação. Na peça recursal é patente sua inércia, vindo debate apenas por meio de petição protocolada posteriormente ao resultado da diligência.

Dito isso, de já, decido pelo não conhecimento dos aludidos pontos.

- Conceito de insumos para fins de creditamento de PIS/PASEP e COFINS. Natureza da atividade desenvolvida pela Recorrente.

Por simples leitura do acórdão recorrido, percebe-se que a temática foi exaustivamente discutida não demandando mais discussões.

Ademais, o tema é recorrente no CARF, sendo aplicado por seus conselheiros o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça firmado no bojo do REsp nº 1.221.170/PR, julgado na sistemática dos Recursos Repetitivos (alínea 'b', inciso II do art. 98¹ e art. 99², ambos da Portaria MF nº 1.634/2023), posteriormente objeto do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018 e da IN RFB nº 2.121/2022.

Os critérios firmados para fruição do crédito sobre as contribuições estão atrelados (a) à essencialidade e/ou relevância dos insumos na prestação dos serviços e na produção ou fabricação de produtos destinados à venda; (b) às provas da aplicação dos insumos nas etapas da cadeia produtiva; e, (c) à análise da atividade desempenhada pelo contribuinte (objeto societário), para verificação da imprescindibilidade do item (a) no item (b).

De acordo com o Estatuto Social anexado aos autos, a recorrente se dedica às atividades de *“1) A industrialização, refinação e comercialização de óleos vegetais; 2) A conservação, depósito, ensilagem, comercialização de cereais, seus derivados e sub-produtos; 3) A exportação e importação de cereais, seus derivados e sub-produtos; 4) A participação em*

¹ Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

[omissi]

II - fundamento crédito tributário objeto de:

[omissi]

b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

[omissi]

² Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

outras sociedades, objetivando a mais ampla consecução dos fins sociais ou para usufruir de incentivos fiscais ou financeiros.”.

Feito o breve introito, passo às rubricas glosadas.

- Serviços de frete. Operação de venda.

Em sua defesa, a recorrente argumenta:

Isto porque, primeiramente, o crédito pleiteado pela Recorrente não se refere a "Despesas de Armazenagens", como equivocadamente interpreta o Sr. Auditor Fiscal. Na verdade, o crédito pleiteado se refere a "FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA", conforme se denota da análise da DICON do 2º Trimestre de 2004, nas páginas 10, 11 e 12, na linha 07. Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda" (Anexo IV da Impugnação).

Como se vê do relatório de notas glosadas pelo Auditor Fiscal, são glosadas "notas" do fornecedor SPERAFICO DA AMAZÔNIA S/A (CNPJ 24973927/0004-19), filial da ora Recorrente.

Os documentos glosados não são notas fiscais referentes a "transferência referente a despesas de armazenagem", tal conclusão é absurda e infundada.

Os documentos glosados são na verdade CONHECIMENTOS DE TRANSPORTE emitidos pela filial que realizou a operação de frete das vendas efetuadas pela Recorrente.

A título de prova, foi anexado em sede de impugnação, os documentos glosados, relativos ao conhecimento de transporte glosados pela Autoridade Fiscal (Anexo III da Impugnação).

Assim, diante dos conhecimentos de transporte (Anexo III da Impugnação), atrelados, ainda, às segundas vias das notas fiscais das vendas realizadas, está comprovada a sua efetiva entrega no local do destino, tornando inequívoca a real e incontestada efetivação da operação da venda, da qual tem direito a Recorrente a se creditar do frete por ela assumido.

Evocando os elementos antecedentes (art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), certo é que o cômputo do crédito sobre as contribuições atrai o frete quando executado em operação de venda com ônus pelo vendedor (inciso IX), e quando a sua contratação é meio essencial ou imprescindível na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (inciso II), sendo este o entendimento do Colegiado.

No caso dos autos, apesar de destacado pela DRJ que a discussão não versa sobre frete nas operações de venda, mas, sim, sobre dispêndios incorridos pela recorrente sobre os serviços de armazenagem, a meu ver, não está claro pela leitura do despacho decisório:

DAS GLOSAS EFETUADAS

(...)

As glosas referem-se a creditamento referente notas fiscais de transferência referente a despesas de armazenagens e aquisições de mercadorias efetuadas de pessoas jurídicas (cooperativas) que eram mercadorias sem contribuição e que passou a

ser possível (esta) apenas em maio de 2004 por força da tributação de Cofins e Pis sobre as cooperativas

Sobre tais despesas a recorrente não apresentou defesa. Quando as notas fiscais glosadas, embora a DRJ tenha entendido que os CT apresentados na manifestação de inconformidade são insuficientes, entendo de modo diverso.

Colaciono um dos documentos:

MT CUIABÁ DRE **SPERAFICO DA AMAZONIA S/A** Nº DE CONTROLE **0216156** "SÉRIE 1"

Endereço: **ROD. DOS IMIGRANTES KM 2,3** Nº **021097** 1ª VIA TOMADOR DO SERVIÇO
Cidade: **CUIABÁ** UF **MT** DATA DA EMISSÃO: **07/05/2004**
CNPJ: **024973927/0004-19** Insc: **132004470**

REMETENTE SPERAFICO DA AMAZONIA S.A ENDEREÇO ROD. DOS IMIGRANTES KM 2,3 MUNICÍPIO CUIABÁ CNPJ(MF) 024973927/0001-76 I. EST. 130687243 UF MT FRETE PAGO () À PAGAR (X) ATÉ CONSIGNATÁRIO ENDEREÇO MUNICÍPIO FRETE	DESTINATÁRIO COAMO AGROINDUSTRIAL COOPERATI ENDEREÇO AV. PORTUARIA SNO MUNICÍPIO PARANAGUA CNPJ(MF) 075904383/0064-05 I. EST. 1180597782 UF PR REDESPACHO EMPRESA ENDEREÇO MUNICÍPIO CNPJ(MF)
---	---

NATUREZA	NOTA FISCAL	VALOR	QUANTIDADE	ESPÉCIE	MARCA	NÚMERO
FARELO	029323	29.407,50	39,210	GRANEL		0
FRETE/PESO/VOL.	FRETE/VALOR	SEC. CAT	PEDÁGIO	DESPACHO	OUTROS	TOTAL DO FRETE
125,00	4.901,25		213,50		0,00	5.114,75
LOCAL DA COLETA CUIABÁ LOCAL DA ENTREGA PARANAGUA						ALÍQUOTA 12,00 %
COMUNICADO SIAT 191/2002-CRÉDITO PRESUMIDO-20%						VALOR DO ICMS
OBS. CCB						588,15

TRANSPORTADOR	PROPRIETÁRIO TRANSPORTES FAGLIARI LT ENDEREÇO AV. BRASIL 73 CNPJ / CPF 003579110/0001-48 MOTORISTA ALESSANDRO NUNES DOS SANTOS CART. HABILITAÇÃO 415982130 CIA. SEGURADORA	MATRÍCULA 8619158 CIDADE FLANALTO ALEGRE/SC INSS DO PROP. 000000000-00 PLACA BWP6094 APÓLICE	PARA USO DO DESTINATÁRIO Declaramos ter recebido em perfeita ordem as mercadorias constantes neste conhecimento. DATA ASSINATURA
---------------	---	--	---

MT CUIABÁ DRE **SPERAFICO DA AMAZÔNIA S/A.** **NOTA FISCAL FATURA** Nº **29323**

SPERAFICO ROD. DOS IMIGRANTES KM 2,3
CUIABÁ - MT
(065)6684007-78098-970

☒ SAÍDA ☐ ENTRADA

CNPJ / C/PF: **024973927/0001-76** SÉRIE 3
INSCRIÇÃO ESTADUAL: **130687243** 2ª VIA
DATA LIMITE PARA EMISSÃO: **09/02/2006** ARQUIVO FISCAL

NATUREZA DA OPERAÇÃO: **REMESSA P/DEPÓSITO FECH.** CFOP: **6905** INSCR. EST. DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO

DESTINATÁRIO / REMETENTE: **8071292 COAMO AGROINDUSTRIAL COOPERATIVA** CNPJ / C/PF: **075904383/0064-05** DATA DA EMISSÃO: **07/05/2004**

AV. PORTUARIA SNO ENDEREÇO: **PORTUARIA SNO** BAIRRO / DISTRITO: **PORTUARIA SNO** CEP: **83203340** DATA DA EMISSÃO: **07/05/2004**

PARANAGUA MUNICÍPIO: **PARANAGUA** FONE / FAX: **1180597782** INSCRIÇÃO ESTADUAL: **1180597782** HORA DA SAÍDA: **10:28:52**

FATURA: DATA DA EMISSÃO: **07/05/2004** Nº DA FATURA: **29323** VALOR: **29.407,50** Nº DA DUPLICATA: **29323** VENCIMENTO: **07/05/2004**

CONDIÇÕES ESPECIAIS: **ESTA NOTA FISCAL VALE COMO FATURA PARA TODOS EFEITOS LEGAIS**

AV. PORTUARIA SNO PRAÇA DE PAGAMENTO / ENDEREÇO DE COBRANÇA

VALOR POR EXTENSO: **(VINTE E NOVE MIL QUATROCENTOS E SETE REAIS E CINQUENTA CENTAVOS)**

ESTA NOTA FISCAL FATURA FOI EMITIDA EM SANFONAS DE FORMULÁRIOS CONTÍNUOS EM 5 VIAS NUMERADAS LOGOGRÁFICAMENTE E POR COMPUTADOR.

DEVE(M) A SPERAFICO DA AMAZÔNIA S/A., A IMPORTÂNCIA ACIMA PELA COMPRA DE MERCADORIAS EM COBERTURA A PRESENTE EMITIMOS DUPLICATA DE IGUAL NÚMERO, VALOR E DATA QUE PEDIMOS SEJA ACEITO NO PRAZO DA LEI.

CÓDIGO	DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS	SIT. TRIB.	UNID.	QUANTIDADE	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	ALÍQ. ICMS
005894	FARELO DE SOJA	00	KG	39,210	750,00 P/1000KG	29.407,50	

CALCULO DO IMPOSTO				
BASE DE CALCULO DO ICMS	VALOR DO ICMS	BASE DE CALC. DO ICMS SUBSTITUIÇÃO	VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO	VALOR TOTAL DOS PRODUTOS
0,00	0,00	0,00	0,00	29.407,50
VALOR DO FRETE	VALOR DO SEGURO	OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS	VALOR TOTAL DO IPI	VALOR TOTAL DA NOTA
0,00	0,00	0,00	0,00	29.407,50
TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS				
NOME / RAZÃO SOCIAL		FRETE POR CONTA		PLACA VEICULO
ALESSANDRA		1 - EMISSOR 2 - DESTINATÁRIO		UF
ENDEREÇO		MUNICIPIO		CNPJ / CPF
PLANALTO ALEGRE		P. A. F. S. S.		000000000-00
QUANTIDADE	ESPÉCIE	MARCA	NÚMERO	INSCRIÇÃO ESTADUAL
0	OUTRO		3921A	50
DADOS ADICIONAIS			PESO BRUTO	PESO LÍQUIDO
			3921A	3921A
INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES			RESERVADO AO FISCO	
PLANILHA: 10321846 CDI: 1440 DPID: ALM NÃO INC. DE ICMS CFME ART. 1º INCISO VI DO RICMS/MT. CBSIAT 074/2002 MERC./FINS ESPECÍFICO P/EXPORTAÇÃO			NÚMERO DE CONTROLE DO FORMULÁRIO 030092	

Os documentos mostram que o transporte ao adquirente da mercadoria vendida pela recorrente seria pago pela recorrente. Nos autos não identifiquei o comprovante de pagamento do serviço, no entanto, a razão original da glosa não é ausência de provas, mas de previsão legal, já que o produto remetido não estaria sujeitos à incidência da contribuição.

Por essa razão, concedo o crédito atinente aos serviços de frete nas operações de venda pagos pela recorrente (inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

- Crédito Presumido.

Do que foi visto na decisão recorrida, incontroverso o direito ao crédito presumido pela recorrente para dedução da contribuição devida no período de apuração. A não confirmação do ressarcimento pela DRJ deu-se por falta de previsão legal.

A decisão recorrida não merece reparos.

O caso em tela, envolve crédito presumido de Cofins não-cumulativa vinculada à receita de exportação do 1º trimestre de 2004, cujo crédito é aproveitado na escrita fiscal a teor dos artigos 12 e § 5º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

[omissis]

§ 5º Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.14, 15.15.2, 15.16.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da COFINS, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País. (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

§ 6º Relativamente ao crédito presumido referido no § 5º: (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

I - seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a 80% (oitenta por cento) daquela constante do art. 2º;

I - seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a 80% (oitenta por cento) daquela constante do caput do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

II - o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem ou serviço, pela Secretaria da Receita Federal – SRF, do Ministério da Fazenda. (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

§ 11. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que adquiram diretamente de pessoas físicas residentes no País produtos in natura de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08 e 12.01, todos da NCM, que exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar tais produtos, poderão deduzir da COFINS devida, relativamente às vendas realizadas às pessoas jurídicas a que se refere o § 5º, em cada período de apuração, crédito presumido calculado à alíquota correspondente a 80% (oitenta por cento) daquela prevista no art. 2º sobre o valor de aquisição dos referidos produtos in natura.

Art. 12. A pessoa jurídica contribuinte da COFINS, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II daquele mesmo artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes na data de início da incidência desta contribuição de acordo com esta Lei. (Produção de efeito)

§ 1º O montante de crédito presumido será igual ao resultado da aplicação do percentual de 3% (três por cento) sobre o valor do estoque.

~~§ 2º O crédito presumido calculado segundo o § 1º será utilizado em 12 (doze) parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir da data a que se refere o caput deste artigo.~~

~~§ 2º O crédito presumido calculado segundo os §§ 1º e 9º deste artigo será utilizado em 12 (doze) parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir da data a que se refere o caput deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)~~

§ 2º O crédito presumido calculado segundo os §§ 1º, 9º e 10 deste artigo será utilizado em 12 (doze) parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir da data a que se refere o caput deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004) (Vide Lei nº 10.925, de 2004)

§ 3º O disposto no caput aplica-se também aos estoques de produtos acabados e em elaboração.

§ 4º A pessoa jurídica referida no art. 4º que, antes da data de início da vigência da incidência não-cumulativa da COFINS, tenha incorrido em custos com unidade imobiliária construída ou em construção poderá calcular crédito presumido, naquela data, observado:

I - no cálculo do crédito será aplicado o percentual previsto no § 1º sobre o valor dos bens e dos serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, utilizados como insumo na construção;

II - o valor do crédito presumido apurado na forma deste parágrafo deverá ser utilizado na proporção da receita relativa à venda da unidade imobiliária, à medida do recebimento.

À época dos fatos, a legislação não autorizava o ressarcimento de crédito presumido à atividade cerealista, o que restou mantido com a instituição do benefício por meio da Lei 10.925/2004, que revogou o § 5º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Nesse sentido, cito o acórdão nº 3402-008.042 como precedente deste Tribunal Administrativo:

Considerando o período envolvido (2º trimestre de 2004), a legislação aplicável para avaliar a validade do crédito presumido da COFINS das atividades agropecuárias é o art. 3º, §§ 5º, 11º e 12º da Lei n.º 10.833/2003, nas redações vigentes antes das alterações legislativas trazidas pela Lei n.º 10.925/2004 (que entraram em vigor, quanto a essa questão, em 01/08/2004 - arts. 8º, 9º e 17, III, da Lei n.º 10.925/2004). Referidos dispositivos legais expressavam:

Art. 3o (...)

§ 5o Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 1514, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da COFINS, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País.

(...)

§ 11. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que adquiram diretamente de pessoas físicas residentes no País produtos in natura de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08 e 12.01, todos da NCM, que exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar tais produtos, poderão deduzir da COFINS devida, relativamente às vendas realizadas às pessoas jurídicas a que se refere o § 5o, em cada período de apuração, crédito presumido calculado à alíquota correspondente a 80% (oitenta por cento) daquela prevista no art. 2o sobre o valor de aquisição dos referidos produtos in natura.

§ 12. Relativamente ao crédito presumido referido no § 11:

I - o valor das aquisições que servir de base para cálculo do crédito presumido não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de produto, pela Secretaria da Receita Federal - SRF; e

II - a Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para regulamentá-lo. (grifei)

De pronto, cumpre salientar que como se depreende do Despacho Decisório, estamos diante da previsão do crédito presumido trazida no art. 3º, §11º, da Lei n.º 10.833/2003, aplicável para as pessoas jurídicas “que exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar” grãos, como destacado acima. Assim, descabida a alegação trazida pela Recorrente de forma

genérica em seu recurso no sentido de que seria uma empresa que realiza a industrialização dos grãos na forma do regulamento do IPI.

Ora, de fato trata-se de premissa para o próprio aproveitamento do crédito presumido com fulcro no dispositivo mencionado: ser uma empresa tradicionalmente chamada de cerealista, que realiza o beneficiamento de grãos por meio dos processos de secagem, limpeza e padronização. E a realização exatamente dessas atividades pela Recorrente foram confirmadas por ela própria em sede de fiscalização, como indicado no despacho decisório:

(...)

Assim, não há dúvidas que o crédito sob análise foi tomado com fulcro na previsão do §11º do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, como crédito presumido quando da aquisição de pessoas físicas, cabendo ser analisados os requisitos para seu gozo e aproveitamento.

Segundo esta previsão legal, o crédito presumido, calculado sobre o valor de aquisição dos insumos, será deduzido do valor da contribuição devida relativamente às vendas realizadas às "pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.14, 15.15.2, 15.16.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, destinados à alimentação humana ou animal" (redação do art. 3º, §5º, Lei n.º 10.833/2003)

Vislumbra-se que, com esta redação, a lei promoveu uma restrição ao aproveitamento do crédito presumido do §11º do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 das empresas "cerealistas": este crédito somente poderia ser deduzido da contribuição devida na saída destinada às pessoas jurídicas indicadas na lei, que produzam mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal e que podem tomar o crédito presumido indicado no art. 3º, §5º da Lei n.º 10.833/2003 (ordinariamente chamadas de "agroindustriais", considerando a legislação em vigor atualmente). Tratam-se, portanto, de vendas no mercado interno, especificamente para as pessoas jurídicas agroindustriais indicadas na lei.

Com isso, este crédito presumido não é garantido nas exportações, vez que restringido somente para as vendas para aquelas pessoas jurídicas nacionais, que podem tomar o crédito presumido na condição de produtoras/"agroindústrias". Ainda que de forma claramente contrária ao princípio da não cumulatividade, especialmente em razão do efeito cumulativo nas exportações¹, e não obstante minha irrisignação pessoal², esta é a redação legal vigente à época dos fatos e a que deve ser observada nesta seara administrativa, na forma exigida pelo Regimento Interno deste Conselho. Nesse sentido foi a posição externada por este Colegiado nos acórdãos 3402-003.519, 3402-003.520 e 3402-003.521 de dezembro/2016, que indicaram em suas ementas:

CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 3º, §11º, LEI N.º 10.833/2003.

Considerando a redação vigente à época, o crédito presumido das pessoas jurídicas "cerealistas" somente poderia ser deduzido do PIS/COFINS devidos na venda para pessoas jurídicas "agroindustriais" indicadas na lei, que produzam mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal. Ausência de previsão legislativa específica quanto à venda para exportação.

Cito ainda o acórdão nº 3402-009.486:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO.
IMPOSSIBILIDADE.

O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, artigos 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir das contribuições apuradas no regime de incidência não-cumulativa, **não podendo ser objeto de compensação ou de ressarcimento**, de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 1º, inciso II, e § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16.

O meu posicionamento está alinhado ao recente entendimento esposado pelo STJ, no bojo do REsp 1747670/RS (18/12/2023), segundo ementado:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS E COFINS. BENEFICIAMENTO DE CEREAIS. ÓBICE DA SÚMULA 7 DO STJ SUPERADO. INAPLICABILIDADE DO ART. 8º DA LEI 10.925/2004. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL PROVIDO E PREJUDICADO O RECURSO DA CONTRIBUINTE.

1. A discussão está delimitada na subsunção das atividades da empresa como agroindustriais ou cerealistas, consoante disposição constante no art. 8º da Lei 10.925/2004, para fazer jus à apuração do crédito presumido de PIS e de COFINS, questão eminentemente de direito, razão pela qual não incide o óbice da Súmula 7/STJ.

2. O benefício fiscal instituído pelo art. 8º da Lei 10.925/2004 (crédito presumido de PIS/COFINS) aplica-se somente às sociedades que realizam processo de industrialização com emprego de grãos de soja, trigo, milho e outros, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, transformando-os em produtos diversos, tais como, óleo de soja, farinha de trigo, massas, biscoitos, etc. Nesse sentido: AgInt nos EDcl no AgInt no REsp 1.708.514/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 12/6/2023, DJe de 15/6/2023; AgInt nos EDcl no REsp 1.667.099/PR, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 3/8/2021, DJe de 16/8/2021; e AgInt nos EDcl no REsp 1.697.609/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 28/9/2020, DJe de 9/10/2020.

3. Na espécie, o Tribunal de origem consignou, expressamente, que o grão adquirido pela impetrante para futura exportação passava apenas pelas etapas de recebimento, beneficiamento, limpeza, padronização, secagem, armazenamento e expedição, não havendo que se falar, portanto, em processo de industrialização para fins de enquadramento da contribuinte como empresa agroindustrial.

4. Recurso especial da Fazenda Nacional provido. Prejudicado o recurso da contribuinte

Com isso, mantenho a decisão recorrida em relação ao crédito.

- Conclusão.

Por todo o exposto, não conheço das matérias relacionadas às despesas com armazenagem e ao ajuste sobre o rateio e, na parte conhecida, dou parcial provimento ao recurso voluntário para restabelecer os valores atinentes aos fretes sobre operação de venda.

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa

Voto Vencedor

Conselheira Laura Baptista Borges, Redatora designada.

Com a devida vênia e admiração à i. Conselheira Relatora Sabrina Coutinho Barbosa, expresso no presente voto minhas divergências em relação ao seu posicionamento, especialmente com relação aos supostos serviços de frete nas operações de venda.

Nesse particular, cabe ressaltar que meu posicionamento é o conceder o crédito em relação aos serviços de frete nas operações de venda, no entanto, pelo que se observou das notas fiscais juntadas aos autos, não parece ser esse o caso.

No acórdão da DRJ, com relação a essa rubrica, restou assim consignado:

“Despesas de Armazenagem

A contribuinte, por sua vez, argumenta que as notas fiscais glosadas não são relativas a “transferência referente a despesas de armazenagem”, mas, sim, relativas a “Frete na Operação de Venda”. Diz que os documentos glosados são, na verdade, “Conhecimentos de Transportes” relativos à prestação de serviços de frete (de venda) realizados por sua filial (24.739.927/0004-19), conforme se verifica na amostragem juntada com a manifestação (anexo III). Acrescenta que os documentos juntados (amostragem de conhecimentos de transporte atrelados às segundas vias das notas fiscais de vendas) comprovam a realização do frete, por conta do vendedor (conforme exigido no inciso IX, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003).

Ao se analisar os autos verifica-se que a fiscalização possui razão em seus argumentos.”

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente alega o seguinte:

“Isto porque, primeiramente, o crédito pleiteado pela Recorrente não se refere a “Despesas de Armazenagens”, como equivocadamente interpreta o Sr. Auditor Fiscal. Na verdade, o crédito pleiteado se refere a “FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA”, conforme se denota da análise da DICON do 2º Trimestre de 2004, nas páginas 10, 11 e 12, na linha 07. Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda” (Anexo IV da Impugnação).

Como se vê do relatório de notas glosadas pelo Auditor Fiscal, são glosadas “notas” do fornecedor SPERAFICO DA AMAZÔNIA S/A (CNPJ 24973927/0004-19), filial da ora Recorrente.

Os documentos glosados não são notas fiscais referentes a “transferência referente a despesas de armazenagem”, tal conclusão é absurda e infundada.

Os documentos glosados são na verdade CONHECIMENTOS DE TRANSPORTE emitidos pela filial que realizou a operação de frete das vendas efetuadas pela Recorrente.

A título de prova, foi anexado em sede de impugnação, os documentos glosados, relativos ao conhecimentos de transporte glosados pela Autoridade Fiscal (Anexo III da Impugnação).

Assim, diante dos conhecimentos de transporte (Anexo III da Impugnação), atrelados, ainda, às segundas vias das notas fiscais das vendas realizadas, está comprovada a sua efetiva entrega no local do destino, tornando inequívoca a real e incontestada efetivação da operação da venda, da qual tem direito a Recorrente a se creditar do frete por ela assumido.”

Ocorre que das notas fiscais juntadas aos autos a título de amostragem, observa-se que elas não comprovam o que a Recorrente alega. Consta da nota fiscal n.º 029323, por exemplo, o CFOP 6905, que se refere a remessa para depósito fechado.

Assim, ante ao documento acostado aos autos pela própria Recorrente, não é possível confirmar que se trata de frete na operação de venda e não se verificou nos autos as notas fiscais de venda.

Cabe ao contribuinte que pleiteia o crédito o ônus de comprovar, por meio de provas hábeis e idôneas, a sua existência, conforme suas alegações, nos termos do artigo 373, I, do Código de Processo Civil:

“Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;”

Reitera-se, nesse sentido, que de acordo com o art. 36 da Lei n.º 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, o ônus da prova incumbe a quem alega, no mesmo sentido do Código de Processo Civil, tal como acima transcrito, que se aplica subsidiariamente aos Decretos n.ºs 7.574/2011 e 70.235/1972.

Diante disto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Laura Baptista Borges