



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10640.900869/2014-88
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-009.425 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de setembro de 2020
Recorrente SANTA RITA COMÉRCIO INDÚSTRIA E REPRESENTAÇÕES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

ÔNUS DA PROVA. DIREITO CREDITÓRIO

O ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretenso direito, a manutenção do despacho decisório que não homologou o pedido de compensação deve ser mantido.

AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO. POSSIBILIDADE.

A Lei nº. 12.058/2009 permitiu o ressarcimento e a compensação dos créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para admitir o ressarcimento/compensação dos créditos presumidos de PIS e Cofins não-cumulativos.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jose Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corinto Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente)

Relatório

Por bem transcrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade apresentada em face do deferimento parcial do Pedido de Ressarcimento (PER) de nº 06316.24189.271112.1.1.11-7007, nos termos do Despacho Decisório emitido pela DRF em Juiz de Fora/MG, do qual o contribuinte teve ciência em 24/09/2014 (f. 334).

Nesse PER, transmitido eletronicamente em 27/11/2012, o contribuinte indicou um crédito de R\$ 2.557.202,34 de COFINS não cumulativa - mercado interno - e apurado no 2º trimestre 2012.

Segundo o Despacho Decisório (DD) recorrido, a análise da legitimidade dos créditos e a demonstração das glosas encontram-se detalhadas no Relatório Fiscal integrante do processo nº 10640.723197/2013-08, de onde foi extraída cópia desse relatório que passa a fazer parte integrante do presente despacho. As glosas que levaram ao indeferimento de parte do crédito pleiteado foram assim resumidas pelo DD, destaques no original:

Das Glosas das Bases de Cálculo

A identificação das glosas, as justificativas da não aceitação dos créditos na composição das respectivas bases de cálculo, bem como as bases legais pertinentes estão detalhadamente demonstradas no relatório fiscal, podendo ser sintetizadas da seguinte forma:

A) Bens Utilizados como Insumos

A.1) Glosa de Leite - Insumo Intercompany

A empresa incluiu indevidamente nas fichas 06A e 16A - linha 02 do DACON (Bens utilizados como insumos), a aquisição de leite cru refrigerado integral, leite cru pré-beneficiado integral e leite cru in natura, de pessoas jurídicas ligadas, intitulado de "Leite Intercompany", justificando ser esta compra necessária para suprir a falta de insumo nas unidades produtivas da Santa Rita.

A partir documentos analisados, a Fiscalização concluiu ter sido a operação de venda de leite das sócias à Santa Rita, uma industrialização sob encomenda. As empresas Laticínios Bom Gosto S/A e Líder Alimentos do Brasil S/A forneceram leite cru refrigerado integral, leite cru pré-beneficiado integral e leite cru in natura e receberam de volta produtos elaborados/em elaboração, ocorrendo de fato, em uma industrialização sob encomenda.

Fica evidenciado que a Santa Rita ao computar a aquisição de leite como crédito básico, principalmente em relação à receita não tributada, transforma parte desse crédito em ressarcimento, quando na realidade esse crédito pertence às outras empresas remetentes (Laticínios Bom Gosto S/A e Líder Alimentos do Brasil S/A), que deveria ser computado na apuração do crédito presumido (não ressarcível).

O "negócio" fica mais flagrante ainda quando se constata que não houve movimentação monetária entre as empresas, e que o acerto entre elas é feito pela compensação entre os valores e produtos transacionados.

O "equivoco" na forma de emissão das notas fiscais resultou em transformar um crédito sobre aquisição de leite que seria presumido nas empresas remetentes, e, portanto, somente utilizável como dedução, em crédito vinculado sem tributação e, portanto, ressarcível na empresa Santa Rita.

O transporte de matéria-prima, por si só, não caracteriza operação de venda. Para o Fisco o que de fato aconteceu foi uma industrialização sob encomenda, perfeitamente caracterizada pelo retorno dos produtos acabados ou semi-acabados aos remetentes da matéria-prima.

(...)

A.2) Glosa de Frete na Compra do Leite Intercompany

A empresa incluiu indevidamente nas fichas 06A e 16A - linha 02 do DACON (Bens utilizados como insumos), o frete pago na aquisição de leite cru

refrigerado integral, leite cru pré-beneficiado integral e leite cru in natura, de pessoas jurídicas ligadas, intitulado de "Leite Intercompany".

Tendo sido a operação de venda de leite à empresa Santa Rita pelas sócias, Laticínios Bom Gosto S/A e Líder Alimentos do Brasil S/A, considerada industrialização sob encomenda, descrita no item anterior, não há o que falar na utilização do frete pago no transporte dessa matéria-prima como "bens utilizados como insumos".

Tal afirmação encontra ressonância em diversas Soluções de Consulta emitida pela RFB, da seguinte forma: "Não podem ser descontados créditos, na sistemática não-cumulativa, em relação a serviços de transporte de insumos para estabelecimentos de terceiros industrializadores por conta e ordem, realizados tanto pelo encomendante quanto pelo industrializador, por não constituírem insumos à fabricação de produtos destinados à venda".

(...)

A.3) Glosa de Frete na Aquisição de Leite de Pessoa Física

A empresa incluiu indevidamente nas fichas 06A e 16A - linha 02 da DICON (Bens utilizados com insumos), o frete pago na aquisição de leite de pessoa física, computando-o na apuração do crédito vinculado à receita não tributada e à receita tributada, quando deveria direcioná-los para os créditos presumidos.

Analogamente ao entendimento previsto na legislação do Imposto de Renda, o frete sobre leite na compra compõe o custo desse insumo. No caso em foco, considerando que o crédito presumido é apurado com base no custo de aquisição do leite, conseqüentemente, o frete pago na aquisição do insumo incorpora o seu custo e poderá ser utilizado no cálculo desse crédito. Não há previsão legal para computo do frete no cálculo dos créditos básico, ou mesmo no crédito vinculado às receitas não tributadas (passível de ser ressarcido/compensado).

(...)

B) Glosa de Bens para Revenda

A empresa incluiu na fichas 06A e 16A - linha 01 da DICON (Bens para revenda), créditos vinculados à receita tributada, bem como créditos vinculados à receita não tributada, valores correspondentes a bens para revenda, quando na realidade a apuração dos créditos refere-se exclusivamente à revenda de produtos tributados.

(...)

Em relação às glosas de bens para revenda, por já terem sido rateadas em relação às receitas não tributadas (valores obtidos diretamente do DICON), os valores glosados são somados diretamente ao total dos créditos vinculados às receitas não tributadas.

(...)

Em virtude dessas glosas e a partir dos créditos admitidos como ressarcíveis, apurados em conformidade com as tabelas constantes daquele relatório fiscal, o novo valor do ressarcimento de COFINS não cumulativa - mercado interno - relativo ao 2º trimestre 2012 é:

PEDIDO DE RESSARCIMENTO	GLOSA TOTAL DE CRÉDITO VINC. REC. N/T	VALOR A RESSARCIR
2.557.202,34	1.423.201,80	1.134.000,54

Da Manifestação de Inconformidade

Cientificado do DD em 24/09/2014 (f. 334), o contribuinte apresentou em 10/10/2014 (f. 415) a manifestação de inconformidade, com as alegações sintetizadas a seguir.

No tópico “III - DO DIREITO”, onde sustenta a legitimidade dos créditos decorrentes de aquisição de insumo *intercompany*, afirma que a Santa Rita, por razões de logística e praticidade, ou como forma de suprir a sua demanda pelo insumo em comento, também adquire o leite cru de empresas que integram o seu grupo empresarial e que todas as aquisições feitas na modalidade *intercompany* se deram sob a modalidade de compra e venda, com transferência plena de titularidade do insumo e sem qualquer condição. Inclusive, esse foi o tratamento dado pelas empresas sob o aspecto contábil e fiscal, como esclarecido em intimações apresentadas à Autoridade Fazendária.

No seu entender, o entendimento da fiscalização formado no Despacho Decisório está equivocado, bem como dissociado da realidade fática e das razões comerciais que deram ensejo às aquisições de leite entre as empresas do mesmo grupo empresarial integrado pela Manifestante.

As operações de compra e venda entre as empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, aqui chamadas de operações *intercompany*, têm como objetivo suprir a falta de insumo nas unidades produtivas da Santa Rita, além de otimizar o processo produtivo com vistas a atender as demandas de mercado.

As operações de compras em comento se justificam pelo fato de que as fábricas da Manifestante, normalmente, têm capacidade de produção diária superior ao volume de leite captado no entorno delas, sendo, portanto, necessário adquirir um volume adicional no mercado Spot ou, no caso, transferir volumes dos postos de captação de outras empresas a ela ligadas (tal como a Laticínios Bom Gosto e Líder Alimentos).

É certo que estes postos de captação existem com o objetivo de atender às fábricas, garantindo condições sanitárias ao leite, bem como logística operacional às indústrias.

Isso porque, em determinados casos, a aquisição do insumo junto aos produtores se dá em locais de difícil acesso ou de grande distância da unidade industrial, o que gera um grande prazo de deslocamento de um local ao outro. Por esse motivo e, tendo em vista as próprias características que envolvem o insumo, é necessário que a mercadoria passe por centros de captação, nos quais o leite é submetido a processo de resfriamento e, com isso, são garantidas as condições sanitárias e manutenção da qualidade do insumo.

No presente caso envolvendo a Santa Rita, tem-se que estes postos de captação que abastecem as suas unidades são das empresas Laticínio Bom Gosto S/A e Líder Alimentos S/A, advindo, daí, parte das aquisições de leite cru objeto de análise pelo Despacho Decisório.

É importante esclarecer que as operações *intercompany* existem não apenas entre a Santa Rita e as duas empresas acima mencionadas, mas também entre outras empresas do grupo, levando-se em conta, sempre, critérios que atendam à interesses de logística e abastecimento dos estabelecimentos, no âmbito da liberdade de iniciativa das respectivas pessoas jurídicas. Já a fiscalização assevera, por mera teoria dedutiva, que há "retorno" de produtos elaborados/em elaboração, havendo, "*de fato, uma industrialização sob encomenda*".

Além disso, as operações ocorrem em ambos os sentidos e envolvem tanto produtos finais/semi-elaborados quanto à matéria-prima (leite cru). Ou seja, as empresas Líder Alimentos e Laticínios Bom Gosto fornecem tanto leite cru, quanto produtos acabados/semi-acabados à Santa Rita. Inversamente, a Santa Rita também fornece os mesmos bens às duas empresas em comento. Essa informação é facilmente identificada nas planilhas e na documentação que baseou o procedimento fiscalizatório.

Aduz que a desconsideração da natureza jurídica das operações *intercompany*s intentada pela Fiscalização resultaria, pela amplitude de suas consequências, na alteração de toda a apuração da base de créditos e débitos das empresas ligadas. Não obstante, a DRF/JFA aplicou, por meio do Despacho Decisório, tão somente a glosa sobre as aquisições de

leite da Manifestante com origem nas empresas Líder Alimentos e Laticínios Bom Gosto.

O que se pretende demonstrar é que, de forma legítima e sem qualquer irregularidade, as empresas acima mencionadas firmaram sucessivos negócios jurídicos consistentes em compras e vendas e, consequentemente, aplicaram todos os efeitos jurídicos dele decorrentes, a saber: foram apurados débitos de ICMS e PIS/COFINS por compra e venda tanto pelas empresas Líder Alimentos e Laticínios Bom Gosto (vendas à Manifestante), quanto pela Santa Rita (vendas à Líder e Laticínios Bom Gosto). A escrituração contábil e fiscal das pessoas jurídicas envolvidas foi toda realizada sob essa perspectiva.

A DRF/JFA, por sua vez, unifica as duas cadeias de circulação acima mencionadas para qualificar um único negócio jurídico: industrialização por encomenda. No entanto, a Manifestante não está obrigada a conferir esse tratamento jurídico às operações em exame, até mesmo porque, na realidade, não foi o que ocorreu.

A Manifestante alega que por esses esclarecimentos, pretende evidenciar que, nas aquisições de leite *intercompany*, não há uma intenção premeditada e tampouco um sistema produtivo que se preste a realizar a "industrialização por encomenda" do insumo com a posterior devolução do produto acabado obtido àquele fornecedor.

Como já elucidado, trata-se, tão somente de mais uma origem do seu principal insumo que, juntamente com as aquisições de produtores rurais e no mercado Spot, forma o seu estoque geral de matéria-prima.

De fato, a Santa Rita utiliza todo o leite cru por ela adquirido na industrialização de produtos finais, a serem posteriormente vendidos, ou na revenda do próprio insumo para atender demandas específicas das empresas ligadas. Pontue-se, ainda, que nem todos os produtos finais que constam nas saídas da Santa-Rita (inclusive àqueles direcionadas à Líder Alimentos e Laticínios Bom Gosto) são por ela própria industrializados. Parte deles são adquiridos já prontos e apenas revendidos. Ainda, não há marcação ou segregação do estoque geral de leite para destinação específica em produtos finais a serem vendidos para terceiros ou aqueles vendidos *intercompany*.

Sendo assim, inexistindo qualquer impedimento legal para que a Santa Rita e as empresas ligadas promovam, entre si, operações de compra e venda de matéria-prima e produtos, desde que observados os efeitos jurídicos (inclusive os tributários) decorrentes, não pode prevalecer, no todo, o fundamento da glosa dos insumos *intercompany*.

Ao contrário da fiscalização, entende a manifestante que a forma de pagamento não interfere na esfera tributária, pois para o surgimento da obrigação de recolher o tributo, basta que se verifique a existência de operação que enseje a imposição do crédito fiscal (ocorrência do fato gerador), ainda que o valor relativo à contraprestação do negócio jurídico subjacente não venha a ser pago pela pessoa jurídica de direito privado devedora.

Nesse contexto, quando a Santa Rita adquire o leite cru de uma empresa ligada, a matéria-prima é contabilizada da seguinte forma:

Débito na conta 1.1.2.05.010 - MATERIA-PRIMA

Débito na conta 1.1.2.25.000 - TRIBUTOS A RECUPERAR

Crédito na conta 9.1.1.01.009 - TRANSITÓRIA DE MUTUO

Por ocasião da revenda do leite para uma parte relacionada, a operação é contabilizada pela Santa Rita da seguinte maneira:

Crédito na conta 1.1.2.05.003 - MERCADORIA PARA REVENDA

Débito na conta 9.1.1.01.009 - TRANSITÓRIA DE MUTUO

Além dos referidos lançamentos acima, são também registrados, na conta 9.1.1.01.009 ("TRANSITÓRIA DE MUTUO"), os mútuos em dinheiro realizados com as empresas

ligadas. Assim, no decorrer do mês, é verificado o saldo da conta e, dependendo do resultado, efetua-se um débito seguido de um crédito de mesmo valor na conta 2.2.1.28.001 ("PARTES RELACIONADAS"), ou um crédito e, em sequência, um débito de mesmo valor na conta 1.2.1.30.001 ("PARTES RELACIONADAS").

Com isso, no final do mês, o saldo da conta 9.1.1.01.009 ("TRANSITÓRIA DE MUTUO") fica zerado, tendo em vista que todo ele é transferido durante o mês.

Estes são, portanto, os lançamentos contábeis realizados pela empresa em decorrência destas operações de aquisição de leite cru denominadas intercompany.

No que tange ao meio usual de quitação destas operações, destaca-se que, ao final de cada mês, é realizado um encontro de contas, do qual resulta um saldo credor ou devedor, demonstrado, a título exemplificativo, nos seguintes relatórios contábeis anexos à presente Manifestação de Inconformidade: Diário Operação de Mútuo Ativo; Diário Movimentação Operação Mútuo Passivo e Razão Movimentação Operação Mútuo.

Cumpra-se destacar que, sobre esta operação de mútuo, a Santa Rita efetua o recolhimento do IOF (Impostos Sobre Operações Financeiras) incidente.

Diante deste cenário, pode-se concluir pela existência e legitimidade das operações realizadas, bem como pela higidez do crédito tomado.

No tópico "FRETE NA COMPRA DO LEITE INTERCOMPANY", afirma que o critério jurídico adotado pela DRF/JFA para qualificar as aquisições de leite das empresas Laticínios Bom Gosto e Líder Alimentos implicou, por consequência, em conferir tratamento diverso ao frete para transporte desse insumo.

As mesmas razões apresentadas para cancelar a glosa do insumo *intercompany* se aplicam para o reconhecimento do crédito do frete incorrido na aquisição correspondente. Na verdade, as duas glosas são vinculadas a mesma matéria. Uma vez afastada a qualificação de industrialização por encomenda atribuída às operações em exame, há de ser reconhecido o direito creditório tanto em relação à aquisição do próprio leite (subitem A.1), quanto do frete para o seu transporte até à Manifestante (subitem A.2).

Mesmo na hipótese de prevalecer o entendimento fiscal acerca da industrialização por encomenda, a glosa em apreço não deveria ter sido realizada. Isso porque é incontroverso que os valores relativos a esse frete foram suportados pela Manifestante. Logo, ainda que se entenda que a situação em apreço envolve de fato uma industrialização por encomenda (o que se admite apenas para fins argumentativos), é certo que estes fretes configuram-se como verdadeiros serviços "*utilizados como insumo na prestação de serviços*" (art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02).

No tópico "FRETE NA AQUISIÇÃO DE LEITE PESSOA FÍSICA", alega que grande parte dos créditos tem como origem a aquisição de bens e serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (art. 3º, inciso II das citadas leis). A lógica implícita na concessão desse crédito reside no fato de que os referidos bens e serviços já teriam os valores das contribuições englobados no seu preço, permitindo, assim, o pagamento apenas sobre o valor agregado em cada etapa do processo produtivo (corolário da não cumulatividade).

É certo que a Lei nº 10.925/04, regulamentada pelo art. 7º da IN nº 660/2006, permitiu o desconto de créditos presumidos calculados sobre os produtos agropecuários "*I - adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, com suspensão da exigibilidade das contribuições; II - adquiridos de pessoa física residente no País; ou III - recebidos de cooperado, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliado no país*".

A concessão do crédito presumido decorre do fato de que a aquisição do insumo é não tributada (eis que a incidência é suspensa; adquirido de pessoa física ou de cooperado), sendo, portanto, impossível calcular o crédito sobre base tributável nos termos das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Situação distinta, porém, no que se refere ao frete pago na aquisição do insumo (*in casu*, leite *in natura*). Deveras, ao contrário do que afirmado no Relatório Fiscal, essa despesa possui natureza diversa, formalizada por meio de nota fiscal própria, cuja operação suporta a incidência integral do PIS e da COFINS. Ou seja, o frete é contratado de pessoa jurídica distinta daquela que vendeu o insumo, sendo que o valor recebido em contrapartida pela prestação do serviço será incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS devido pelo transportador e, portanto, tributado.

Este é o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. De fato, ao analisar questão idêntica ao caso dos autos, a Corte Administrativa rechaçou a tentativa do Fisco Federal de equiparar a natureza da despesa com o frete à natureza da despesa com o insumo. Ou seja, ainda que o insumo se enquadre na sistemática do crédito presumido, foi reconhecido o direito à tomada de crédito básico em relação ao frete utilizado na aquisição deste mesmo insumo. Confira-se:

CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO. *Tratando-se de frete tributado pelas contribuições, ainda que se refiram a insumos adquiridos que não sofreram a incidência, o custo do serviço gera direito a crédito. (Processo nº 11065.724992/201197; Acórdão nº 3302001.916; - 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; Sessão de 29 de janeiro de 2013)*

Observa-se, portanto, que, assim como no caso dos presentes autos, a equiparação pretendida pela Fiscalização é infundada, visto tratar-se de elementos distintos que não se comparam por absoluta impropriedade de meio e inconsistência de conclusão. Como se vê, a tributação relativa a cada espécie (insumo x frete) é específica, formalizada por notas fiscais próprias, sendo impossível equipará-las sob a justificativa de que representam um custo global de aquisição do insumo, ou mesmo sob a simples assertiva de que "o acessório segue o principal".

Portanto, se o crédito calculado sobre as despesas com o frete na aquisição dos insumos não possui a mesma natureza do produto transportado e tendo em vista que o encargo com o frete revela-se como uma despesa necessária e essencial para o processo produtivo da empresa, o crédito correlato - básico, e não presumido - haverá de ser reconhecido, declarando-se a improcedência das glosas realizadas por ocasião da análise do PER/DCOMP objeto do Despacho Decisório.

No tópico "APURAÇÃO E RATEIO DOS CRÉDITOS EM RELAÇÃO AOS BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA", diz que não deve prosperar a glosa referente a este título pois o método adotado pelo contribuinte para apuração de créditos no regime da não cumulatividade de PIS e COFINS deve subsistir de modo único e uniforme durante todo o ano calendário, não podendo haver alternância entre os critérios de apropriação direta e rateio proporcional.

Importante ressaltar que, embora as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 em seus arts. 3º, §§ 8º e 9º, façam referência literal ao modo de determinação dos créditos em razão das receitas submetidas ao regime cumulativo e àquelas do regime não-cumulativo, os mesmos métodos também devem ser utilizados para individualização desses créditos entre aqueles vinculados à receitas tributadas e não tributadas. Cita doutrina.

Portanto, infere-se que, caso o contribuinte opte por utilizar o método de rateio proporcional para apurar os créditos a que tem direito no regime não cumulativo (elencados nos incisos do art. 3º das Leis 10.637/2002 a 10.833/2003, dentre eles, o relativo à devolução de bens vendidos - inciso VIII), com base na proporção existente entre a totalidade das receitas auferidas, em face das receitas submetidas ao regime cumulativo e ao não cumulativo, esse sistema deverá ser mantido rigidamente durante todo o ano calendário.

Por ter optado pela apuração dos créditos ordinários de PIS/COFINS não-cumulativo no período em análise (exercício 2012) sob o regime do rateio proporcional, a manifestante somente poderia promover o rateio dele com base na proporção das receitas do mês correspondente (critério do rateio proporcional) no momento em que aproveitou o

crédito de "*bens adquiridos para revenda*" (art. 3º, I, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003).

A forma de apuração pretendida pela Fiscalização, na qual a integralidade do crédito seria vinculada à receita tributada, equivaleria à transposição parcial para o sistema de apropriação direta, no qual os créditos são determinados de acordo com a efetiva vinculação do encargo à produção. Ou seja, haveria a estrita ligação entre o bem e a receita a que ele deu origem (receita tributada).

Contudo a legislação de regência da não cumulatividade do PIS e da COFINS não admite a alternância, tampouco a hibridez, na utilização e operacionalização dos regimes de apuração (apropriação direta e rateio proporcional).

Por conseguinte, tendo a Manifestante apurados seus créditos durante todo o ano calendário de 2012 em virtude do rateio de suas receitas (tributadas e não), não há como, tal como intentado pela Fiscalização, excepcionar uma forma de apuração por apropriação direta para os créditos de bens adquiridos para revenda.

Ademais, o próprio arquivo da EFD-Contribuições veda a adoção dos dois regimes (apropriação direta e rateio proporcional) para uma mesma competência. Na EFD-Contribuições, a opção por um dos regimes é efetuada no campo 03 do Registro 0110, sendo informado "1" para escolha do método de apropriação direta e "2" para o método de rateio proporcional (receita bruta). Consoante referido manual da EFD-Contribuições, deve ser informado apenas um Registro 0110 por arquivo ["Ocorrência - um (por arquivo)], obrigando a adoção do mesmo método para todos os créditos no mês de competência. (Guia Prático EFD-Contribuições -Versão 1.13, confeccionado pela Receita Federal, atualizado em setembro/2013).

Por fim, requer que a presente manifestação seja conhecida e integralmente provida, para que sejam reconhecidos os créditos apurados em decorrência das despesas com: (i) a aquisição do insumo leite cru denominada intercompany (subitem A.1); (ii) frete na compra do leite cru intercompany (subitem A.2), inclusive no caso de manutenção do entendimento fiscal acerca da natureza da operação realizada pela Manifestante (industrialização por encomenda); (iii) frete relativo ao leite adquirido de pessoas físicas (subitem A.3); e (iv) bens adquiridos para revenda (item B).

Consequentemente, requer sejam integralmente homologados os pedidos de compensação subjacentes, bem como ressarcido eventual crédito remanescente.

É o relatório..

A DRJ, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

SUSPENSÃO NA VENDA DE LEITE A GRANEL. SUSPENSÃO. OBRIGATORIEDADE.

A suspensão da incidência das contribuições, nos casos previstos no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, tem caráter obrigatório e se aplica às vendas para a agroindústria com finalidade de industrialização, sendo tais operações, geradoras de crédito presumido, in casu, não passível de ressarcimento.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE NA AQUISIÇÃO. VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO.

Não existe previsão legal expressa para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição de insumos. A possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com frete na aquisição está relacionada a possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens adquiridos.

Cientificada decisão de piso, a Recorrente apresentou recurso voluntário, reproduzindo, em síntese apertada, suas razões de manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

I - Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

II - Mérito

O cerne do litígio envolve glosas de créditos apurados pela Recorrente decorrentes dos seguintes motivos: (i) glosa de bens utilizados como insumos, por ausência de chave de nota fiscal eletrônica e pelo fato das notas fiscais não terem sido localizadas no sistema da RFB; (ii) glosa de bens utilizados como insumos, decorrente de operações intercompany de leite cru; (iii) glosa com despesas de frete e armazenagem, que serão devidamente analisadas nos seguintes tópicos.

II.1 - glosa de bens utilizados como insumos, por ausência de chave de nota fiscal eletrônica e pelo fato das notas fiscais não terem sido localizadas no sistema da RFB

Nos termos do despacho decisório, constatasse que a fiscalização glosou os créditos apurados pela Recorrentes pelos seguintes motivos: (i) a ausência dos números das chaves das Notas Fiscais Eletrônicas impediu a correta apreciação das compras; (ii) as notas fiscais de compra também não foram localizadas nos sistemas internos da RFB.

Tanto em sede de defesa, quanto em sede recursal, a Recorrente alega as glosas referentes às aquisições de leite cru – principal insumo da empresa ora Recorrente – não merecem prevalecer, vez que não foram apresentadas pela fiscalização qualquer justificativa ou comprovação de que a operação não existiu, quicá houve juízo de valor quanto às informações prestadas pela Recorrente atinente as operações em questão, atribuindo, assim, o ônus da prova a fiscalização.

Entretanto, o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC¹). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretense direito, o indeferimento do crédito é medida que se impõe. Nesse sentido:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009

VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO. A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos. PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. Nos processos derivados de pedidos de

¹ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor

compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)" (Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096 - grifei)

Pertinente destacar a lição do professor Hugo de Brito Machado, a respeito da divisão do ônus da prova:

No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil". (original não destacado)²

Neste caso, deveria a Recorrente ter demonstrado, através de documentos hábeis, tais como, notas e livros fiscais, e dados necessários que possibilitasse a fiscalização averiguar se de fato as operações tidas por inexistentes de fato ocorreram. Nada foi trazido aos autos pela Recorrente para comprovar suas alegações, sendo de rigor a manutenção da glosa.

Assim, correta a decisão de piso que assim se pronunciou:

Ao contrário do que alega a manifestante no tópico "Glosas decorrentes da ausência de chave de nota fiscal eletrônica e/ou presunção da incapacidade de fornecimento de leite pelo vendedor", foram glosadas as aquisições de leite in natura (leite cru) dos fornecedores JAIR INVERNIZZI ME, DARCI JOSE ENNINGER & CIA LTDA e PADARIA E CONFEITARIA FERNANDES PALMA LTDA pelos seguintes motivos objetivamente apontados pela fiscalização: A ausência dos números das chaves das Notas Fiscais Eletrônicas impediu a correta apreciação das compras. As notas fiscais de compra também não foram localizadas nos sistemas internos da RFB.

Portanto, ao contrário do alegado pela manifestante, a glosa não se deu pelo simples fato "de estarem ausentes as chaves das NF-e's" e de "mera presunção" quanto à capacidade de fornecimento desses fornecedores.

Com efeito, foram glosadas as aquisições de leite cru desses fornecedores pelo fato de não ter sido comprovado tais operações por duas razões objetivamente apontadas: a uma, ausência dos números das chaves das Notas Fiscais Eletrônicas informadas no do Sped-Contribuições e, a duas, essas NF-e não foram encontradas nos sistemas internos da RFB.

A fiscalização interpretou a ausência dessas NF-e nos sistemas da RFB como não tendo sido efetuadas tais aquisições de fornecedores que, em tese, não teriam condições de fornecer "uma quantidade tão expressiva de leite". Já a manifestante

² Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.

criticou essa interpretação e afirmou que as glosas das aquisições de leite cru dessas empresas não podem prevalecer, uma vez que não foram apresentados quaisquer fatos ou circunstâncias que demonstrassem a inexistência das operações, mas tão somente suscitadas suposições e presunções e que a ausência dos números das chaves das Notas Fiscais Eletrônicas informadas no do Sped-Contribuições se deveram a mero detalhe formal, passível de ser sanado.

Quanto à capacidade, ou não, desses fornecedores, entendo que é desnecessário tecer considerações a respeito, eis que as NF-e referentes às operações com esses fornecedores e informadas no Sped-Contribuições sem os números das chaves não foram encontradas nos sistemas da RFB. Assim, acertada a exclusão dos valores relacionados a essas operações ao ser recomposta a base de cálculo dos créditos.

II.2 - glosa de bens utilizados como insumos, decorrente de operações intercompany de leite cru

Neste tópico, a Recorrente se insurge primeiramente contra o despacho decisório no ponto que se discute a existência ou não de industrialização nas operações intercompany e, ataca a decisão da DRJ em relação ao direito de ressarcir o crédito presumido agroindustrial, considerando que a decisão reconhece apenas o direito de dedução, a saber:

Sendo assim, não há que se falar em glosas de créditos sob essa justificativa, uma vez que os documentos apresentados à fiscalização, conjuntamente com as notas fiscais disponíveis, demonstram que se trata de compra e venda, com código específico para esse fim, cujos tributos podem ser creditados pelo adquirente.

Não obstante a situação acima narrada extrai-se do acórdão recorrido outra situação: obrigatoriedade de suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS.

Menciona o referido decisum que a discussão quanto à industrialização por encomenda x compra e venda, são desnecessárias, pois o entendimento da RFB é no sentido de que não há nenhuma exigência quanto à execução do transporte da capitadora de leite até a indústria de laticínios, que pode ser feita ou por conta do vendedor ou por conta do próprio comprador.

E complementa, nas hipóteses em que é aplicável, a suspensão da incidência disciplinada no 9º da Lei nº 10.925, de 2004, a concessão do crédito presumido e não do básico, é obrigatória, não cabendo ao contribuinte optar por qual regime dará saída em suas vendas. (...) Assim, correta a glosa, pois apenas o crédito presumido previsto no inciso IV do §3º do art. 8º da Lei 10.925, de 2004, poderá ser ressarcido em dinheiro ou compensado com outros tributos administrados pela RFB. (fls. 155/156)

Inicialmente, verifica-se que a decisão recorrida não analisou a questão sobre a existência ou não de industrialização nas operações intercompany, decidindo, por desnecessária para o deslinde do processo. Por outro lado, a Recorrente não se insurgiu contra a decisão que deixou de analisar esse argumento, tido por desnecessário, tornando-se, assim, preclusa essa matéria.

Resta, assim, analisar os argumentos da Recorrente acerca do direito de ressarcir ou de deduzir o crédito presumido.

A respeito do tema, peço vênias para adotar as razões de decidir do i. Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho (acórdão 3402-002.333) que, com a clarividência que lhe é peculiar, assim manifestou seu entendimento:

AGROINDÚSTRIA – RESSARCIMENTO.

A Autoridade Fiscal glosou o crédito presumido decorrente de atividades agroindustriais pelo entendimento de serem passíveis de ressarcimento, apenas de desconto com as próprias exações na apuração do quantum debeat.

Já o recorrente defende que, embora não esteja prevista expressamente no texto do artigo 8º, da Lei nº 10.925/04, há que se reconhecer a possibilidade de ressarcimento em relação ao crédito presumido do PIS/COFINS.

Assim, o cerne da questão é definir se os créditos presumidos da agroindústria podem ser objeto de processo de ressarcimento ou de compensação tributária.

A solução da lide passa necessariamente pelas irradiações das modificações impostas pela Lei nº 10.925/2005 ao regime da não-cumulatividade do PIS e da Cofins.

Diante desse quadro convém identificar as respectivas mudanças e seus reflexos no caso em questão.

A Lei nº 10.637/2002, assim dispõe sobre o assunto: Art. 2º Para determinação do valor do PIS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65.

(...)

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

(...)

(...)

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

§ 11. Relativamente ao crédito presumido referido no § 10:

(Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (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 setenta por cento daquela constante do art. 2º; (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (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.

Assim, a agroindústria poderia aproveitar os créditos presumidos para dedução do valor a recolher resultante de operações no mercado interno, compensar com débitos próprios de tributos administrados pela SRF e, caso não conseguisse utilizá-los até o final de cada trimestre, pleitear seu ressarcimento.

Ocorre que os §§ 10 e 11 do art. 3º supra foram revogados pela Medida Provisória nº 183, de 30 de abril de 2004 (publicada nessa mesma data em Edição extra do Diário Oficial da União), verbis:

Art. 3º Os efeitos do disposto nos arts. 1º e 5º dar-se-ão a partir do quarto mês subsequente ao de publicação desta Medida Provisória.

Art. 4º Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 5º Ficam revogados os §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e os §§ 5º, 6º, 11 e 12 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

A partir de agosto de 2004 produziria efeitos, portanto, a revogação desses créditos presumidos da agroindústria.

Sobreveio a conversão dessa Medida Provisória na Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004 (Diário Oficial de 26/07/2004), reinstituindo os créditos presumidos da agroindústria com alterações, conforme arts. 8º e 15:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004).

(...)

Art. 15. As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem vegetal, classificadas no código 22.04, da NCM, poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

(...)

Art. 17. Produz efeitos:

(...)

II na data da publicação desta Lei, o disposto:

a) nos arts. 1º, 3º, 7º, 10, 11, 12 e 15 desta Lei;

(...)

III a partir de 1º de agosto de 2004, o disposto nos arts. 8º e 9º desta Lei

Observe que a Lei nº 10.925/2004 instituiu novas hipóteses de créditos presumidos com vigência a partir de 01/08/2004, tanto nas especificidades de seu cálculo quanto na forma de seu aproveitamento. Importa notar que, quanto ao aproveitamento, essa Lei dispôs apenas sobre a possibilidade da pessoa jurídica, indicada no caput dos arts. 8º e 15, “deduzir da contribuição para o PIS/PASEP e da

COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.”

De outro lado, a mesma Lei nº 10.925 manteve as revogações promovidas pela MP nº 183, verbis:

Art. 16. Ficam revogados:

I a partir do 1º (primeiro) dia do 4º (quarto) mês subsequente ao da publicação da Medida Provisória no 183, de 30 de abril de 2004:

a) os §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002; e

b) os §§ 5º, 6º, 11 e 12 do art. 3º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003;

Assim, como os créditos previstos no art. 3º, §§ 10 e 11 da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, §§ 11 e 12 da Lei nº 10.833/2003 foram expressamente revogados pelo art. 16 da Lei nº 10.925/2004, não sendo mais apurados na forma do art. 3º daquelas leis, não há mais possibilidade de efetuar compensação ou pedido de ressarcimento em dinheiro em relação a aqueles créditos, por falta de previsão legal. Pelo mesmo motivo, não é possível a compensação e o ressarcimento em relação aos créditos estabelecidos pelos arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004.

Em função da revogação promovida pela Medida Provisória nº 183 não ter produzido efeitos antes da reinstituição dos créditos presumidos da agroindústria pela Lei nº 10.925, pode-se concluir que o aproveitamento de tais créditos não sofreu solução de continuidade.

Deste modo, em que pese à reinstituição de créditos presumidos para a agroindústria pela Lei 10.925, não houve mudanças nas formas de aproveitamento para dedução, compensação e ressarcimento previstas nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que contemplam apenas os créditos apurados na forma do art. 3º e não esses “novos” créditos.

Com efeito, não é despiciendo reiterar que a compensação e o ressarcimento admitidos pelo art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, respeitam unicamente aos créditos apurados na forma do art. 3º das mesmas Leis:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

[...];

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

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

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

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

*Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:
[...];*

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

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

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

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

[...]; (grifos acrescentados)

Neste diapasão, a IN SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, dispõe seu art. 21, caput:

“Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

Como se pode notar o legislador não fez tal alteração, nem previu na própria Lei nº 10.925/2004 outra forma de aproveitamento desse crédito presumido que não a dedução da própria contribuição devida em cada período. Portanto, desejou que apenas essa forma de aproveitamento fosse possível.

Por derradeiro, ao analisarmos o caput do art. 16, da Lei nº 11.116/2005, notamos que este dispositivo trata especificamente do saldo credor apurado na forma do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, senão vejamos:

“Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:(grifo nosso)

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

Noutro giro, não se pode perder de vista que a vedação do art. 8º, § 4º, da Lei nº 10.925, de 2004, constitui norma especial, porquanto se refere unicamente à situação específica ali descrita. Destarte, apenas excepciona, sem, contudo, conflitar com a norma geral do art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, que permite ao vendedor manter os créditos vinculados às operações de venda efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição ao PIS, previsão esta genérica e atinente às operações em geral.

Observe-se, ainda, que a previsão contida no caput dos arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004, admite que as pessoas jurídicas aludidas “poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP, devidas em cada período de apuração” o crédito presumido ali tratado.

Neste passo, entendo que prevalecem as vedações contidas no § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em relação às situações específicas previstas naquele artigo.

Posteriormente, a Lei nº. 12058, de 13 de outubro de 2009 aduziu importantes modificações no tema, a saber:

a) Permitiu a compensação dos saldos dos créditos presumidos em discussão com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB;

b) Autorizou o ressarcimento em dinheiro destes mesmos créditos, sob a ressalva de que o pedido só poderia ser efetuado para créditos apurados nos anos-calendário de 2004 a 2007, a partir do mês subsequente ao da publicação da lei. E o pedido referente aos créditos apurados no ano-calendário de 2008 e no período compreendido entre 01/2009 e o mês de publicação da lei, a partir de 01/01/2010.

Por fim, a Lei nº. 12.350, de 20 de dezembro de 2010, ratificou os direitos concedidos pela Lei nº. 12058/2009, no sentido de manter a permissão ao ressarcimento e a compensação dos créditos presumidos apurados na forma do §3º do art. 8º da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004.

Não se pode esquecer que o art. 106 do CTN autoriza a aplicação de lei nova a ato não definitivamente julgado, quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo.

Pelas assertivas feitas, afluem razões jurídicas para as seguintes conclusões:

1 A Lei nº 10.925/2004 instituiu novas hipóteses de créditos presumidos em vigência a partir de 01/08/2004, tanto nas especificidades de seu cálculo quanto na forma de seu aproveitamento;

2 A partir de agosto de 2004, a legislação deixa de possibilitar a compensação ou o ressarcimento de créditos presumidos de agroindústria de PIS/COFINS de operações de exportação, podendo apenas servir para abater o PIS/Cofins devido na sistemática da não-cumulatividade.

Ou seja, o valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º, somente pode ser utilizado para deduzir da contribuição para o PIS/Cofins apurado no regime de incidência não cumulativa;

3 A partir de 13/10/2009, a legislação retornou com a possibilidade de ressarcir ou compensar os créditos referentes à agroindústria.

Após esse singelo passeio pela legislação da não cumulatividade aplicada às agroindústrias, retornando ao caso em questão, conforme consta nos autos, a sociedade buscou compensar créditos presumidos de agroindústria da Cofins em operações de exportação com débitos de outros tributos.

Partindo das premissas acima cravadas, não é necessário empreender qualquer esforço de interpretação para concluir que os créditos adquiridos de agroindústria são considerados créditos presumidos, podendo ser objeto de pedido de ressarcimento. Portanto o ressarcimento pretendido pelo contribuinte deve prosperar sendo imperiosa o cômputo do valor no total a ser ressarcido.

Como no presente caso, o período de apuração refere-se ao ano-calendário de 2013, posterior a vigência da Lei 12.058/2009, admite-se a possibilidade de ressarcimento pretendido pela Recorrente.

II.3 - glosa com despesas de frete e armazenagem

O motivo da glosa se deu pelo mesmo fundamento já explicitado no tópico “II.1 - glosa de bens utilizados como insumos, por ausência de chave de nota fiscal eletrônica e pelo fato das notas fiscais não terem sido localizadas no sistema da RFB”, razão pela qual entendo que o mesmo destino deve ser dado as despesas de frete e armazenagem, qual seja, manutenção da glosa por inexistência de prova do direito creditório.

Neste cenário, reproduzo a decisão recorrida como razão de decidir:

Alega-se na defesa a incorreção da glosa em relação aos fretes no tópico “Despesas e custos com frete e armazenagem”, pois, no entender da manifestante, a mera ausência de chave da NF não seria apta a motivar a glosa, ainda mais quando a Fiscalização sequer promoveu diligências complementares ou intimou o contribuinte para apresentar documentos/retificar declarações e porque é incontroverso que os valores relativos a esses fretes foram suportados pela manifestante.

Compulsando os autos do processo nº 10640.723197/2013-08, onde foram acostados todos os termos e documentos utilizados para verificar a exatidão das informações prestadas pelo sujeito passivo nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – DACON e nos Pedidos de Ressarcimento – PER, inclusive aquele que integra o presente processo, consta que a fiscalização intimou o contribuinte para apresentar documentos que comprovassem as informações referentes a esses fretes glosados nos seguintes termos:

i) Termo de Intimação Fiscal II, f. 72-75, onde são solicitados, entre outros, os seguintes documentos:

DOCUMENTOS SOLICITADOS

(a) Memoriais de apuração dos créditos (planilhas, memórias, registros contábeis, observações, ajustes, etc.), nos quais se baseou o contribuinte no preenchimento dos Dacons, demonstrando os valores que compõem cada linha do Dacon enviado;

(b) Arquivos digitais de notas fiscais LRE e LRS elaborados em conformidade com as normas expedidas pela SRF, relativos ao período sob análise;

(...)

ii) Termo de Intimação Fiscal III, f. 78-83, onde são solicitados, entre outros, os seguintes documentos relativos a frete:

3. Em relação aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS — Regime Não-Cumulativo apurados no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - DACON (ficha 06A, linha 07; e ficha 16A, linha 07), vinculados à receita tributada e não tributada no mercado interno - Despesa de Armazenagem e Frete na Operação de Venda, discriminar, POR ESCRITO, e comprovar as seguintes despesas :

(...)

Portanto, foi dada à manifestante a oportunidade de se manifestar em relação aos valores de fretes informados na linha 07 das fichas 06A e 16A do DACON e que foram glosados pela fiscalização ante a falta de comprovação, de forma minudente, dos valores de fretes vinculados a operações de vendas e que não foi suprida pela

apresentação e/ou indicação de quais documentos carreados aos autos que amparassem as alegações do contribuinte.

Portanto, voto para que as glosas referentes aos fretes sejam mantidas nos termos em que se encontram.

Por fim, constatasse que o julgador efetuou a análise do processo administrativo levando-se em consideração os fatos mencionados pela Recorrente, bem como a legislação aplicável ao caso, de forma que torna-se totalmente desnecessário cogitar-se a observância do princípio da verdade material.

III – Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para admitir o ressarcimento/compensação dos créditos presumidos de PIS e Cofins não-cumulativos.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus