



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10935.003112/2010-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-007.073 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de julho de 2020
Recorrente GRAO FERTIL COMERCIO IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2004

INDUSTRIALIZAÇÃO. BENEFICIAMENTO. PRODUTOS AGRÍCOLAS. CARACTERIZAÇÃO.

Atividades de beneficiamento realizada em cereais importam em alterar, modificar ou aperfeiçoar os produtos, o que as atividades de secagem, padronização e limpeza, apesar de essenciais para a conservação dos produtos comercializados pelo contribuinte, não se prestam a realizar.

RATEIO PROPORCIONAL. RECEITA BRUTA TOTAL. DESPESAS E ENCARGOS COMUNS.

O método de rateio proporcional utilizado na apuração dos créditos da Cofins vinculados à exportação consiste na aplicação, sobre o montante de custos, despesas e encargos vinculados comumente a receitas brutas não cumulativas do mercado interno e da exportação, da proporcionalidade existente entre a Receita Bruta da Exportação não cumulativa e a Receita Bruta Total no regime não Cumulativo.

Gastos exclusivos à uma das receitas envolvidas não são considerados no rateio e devem ser excluídos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. DESPESAS COM TRANSPORTES. ATIVIDADE EMPRESARIAL. COMÉRCIO PRODUTOS AGRÍCOLAS. PEDÁGIO

Na sistemática da apuração não-cumulativa deve ser reconhecido crédito relativo a bens e insumos que atendam aos requisitos da essencialidade e relevância relacionados à atividade empresarial exercida pelo contribuinte.

Os gastos gerais incorridos com a utilização e manutenção de veículos na execução dos serviços de transportes de cargas próprias e de terceiros (cereais) são passíveis de desconto do valor da contribuição não cumulativa, excetuando-se o vale-pedágio pois marginal ao ciclo produtivo.

CRÉDITO PRESUMIDO. PIS/PASEP E COFINS. AGROINDÚSTRIA.

No decorrer do ano de 2004 e nos termos da legislação vigente, o crédito presumido de PIS/Pasep e da Cofins na aquisição de determinadas mercadorias de origem vegetal, dentre elas o milho, a soja e o trigo, fora concedido às

peças jurídicas que exerceram as atividades produtivas e que atenderam requisitos legais específicos.

VENDAS PARA EXPORTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA EXPORTAÇÃO. RESPONSABILIDADE. EMPRESA VENDEDORA.

A não incidência do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos nas operações de exportação contempla apenas aquelas efetuadas com finalidade específica de exportação, demonstrada quando as vendas realizadas pela empresa vendedora forem diretamente remetidas do seu estabelecimento para (i) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora ou (ii) depósito em recinto alfandegado, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, que mantinha o direito ao crédito em relação às despesas incorridas com vale-pedágio, e Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, que mantinha o direito ao crédito presumido por considerar a contribuinte produtora agroindustrial. Votou pelas conclusões o conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Hécio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Carlos Alberto da Silva Esteves (Suplente convocado), Laercio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

O interessado acima identificado recorre a este Conselho, de decisão proferida por Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

O presente processo trata de **Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER)** que pleiteia crédito de PIS/PASEP não-cumulativo - Exportação do 3º trimestre de 2004.

O pedido foi indeferido por Unidade da Receita Federal por meio de despacho decisório que assentou seus fundamentos ao analisar os argumentos do contribuinte, assim sintetizados:

- inexistem receitas auferidas com a venda de produtos industrializados uma vez que as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica não se caracterizam industrialização, portanto, há apenas receitas decorrentes da revenda de mercadorias;
- impropriedade na apuração dos créditos decorrentes de receitas no mercado interno e a receita de exportação;
- inobservância dos ajustes necessários decorrentes das operações de devoluções de compra;
- glosa das despesas vinculadas à receita da prestação de serviços de transportes (frete) no mercado interno cujo ônus legal não é da interessada (despesas com pedágio/vale pedágio);
- impossibilidade de apuração de crédito presumido nos meses de 08/2004 e 09/2004 em razão da contribuinte não se caracterizar produtor de mercadorias de origem animal ou vegetal;
- falta de comprovação das formalidades legais nas vendas com fins específico de exportação (vendas às comerciais exportadoras / remessa para recinto alfandegado);

Ciente do despacho decisório, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade para pleitear a revisão da decisão e o deferimento de seu pedido de ressarcimento, com argumentos e fundamentos jurídicos no tocante à/ao:

- rateio proporcional dos custos e despesas conforme a receita bruta auferida: alega que foi consistente na utilização do mesmo método de apropriação para todos os custos e despesas;
- despesas com pedágio, que alega ter arcado com seus dispêndios;
- direito à constituição e ao ressarcimento do crédito presumido da atividade agroindustrial na vigência do § 10 do art. 3º da Lei nº 10.637/02 ou do art. 8º da Lei 10.925/2004;
- receitas com fim específico de exportação não consideradas pela fiscalização.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG julgou improcedente a manifestação de inconformidade e indeferiu o pedido de ressarcimento da contribuinte. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004

INDUSTRIALIZAÇÃO. BENEFICIAMENTO. CARACTERIZAÇÃO.

Atividades de beneficiamento importam em alterar, modificar ou aperfeiçoar um produto, o que as atividades de secagem, padronização e limpeza, apesar de essenciais para a conservação dos produtos comercializados pela interessada, não se prestam a realizar.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2004

RECEITA BRUTA MERCADO INTERNO. RECEITA BRUTA EXPORTAÇÃO. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS. MÉTODO DE APROPRIAÇÃO.

A pessoa jurídica que efetuar, concomitantemente, operações de vendas de produtos ou prestação de serviços no mercado interno e exportação de produtos para o exterior, ou prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente no exterior, com pagamento em moeda conversível, ou de vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, deve apropriar os custos vinculados às receitas de exportação, utilizando-se em sua determinação, a critério da pessoa jurídica, os métodos de apropriação direta, aplicando-se ao valor dos bens utilizados como insumos, aos custos, às despesas e aos encargos comuns, adquiridos no mês, a relação percentual entre os custos vinculados à receita de exportação e os custos totais incorridos no mês, apurados por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou rateio proporcional, aplicando-se ao valor dos bens utilizados como insumos, aos custos, às despesas e aos encargos comuns, adquiridos no mês, a relação percentual existente entre a receita bruta de exportação e a receita bruta total, auferidas no mês.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. PEDÁGIO. DIREITO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não geram crédito para efeito do regime não-cumulativo da Cofins, os gastos com pedágio pelo uso de vias públicas (alcançado ou não pelas disposições da Lei nº 10.209, de 2001, mesmo que não reembolsado), uma vez que estes itens não configuram serviços aplicados ou consumidos na prestação de serviço de transporte rodoviário de carga.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA.

Somente em relação ao período compreendido entre 1º de fevereiro e 31 de julho de 2004, as pessoas jurídicas que adquiriram 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 exerciam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar tais produtos, puderam deduzir da contribuição devida, relativamente às vendas realizadas às pessoas jurídicas, em cada período de apuração, crédito presumido calculado nos termos da legislação em vigor à época.

RESSARCIMENTO. CREDITO. RECEITAS EXPORTAÇÃO.

O crédito vinculado à receita de exportação, caso a pessoa jurídica vendedora não consiga utilizá-lo em sua totalidade por meio de dedução da contribuição devida ou compensação com outros débitos próprios, ao final de cada trimestre civil, pode solicitar seu ressarcimento em espécie, nos termos da legislação de regência. A referida disposição aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDÍVEL. INDEFERIMENTO.

É prescindível a diligência quando os elementos constantes nos autos do processo são aptos e suficientes a formar a convicção de quem o julga.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O Acórdão da DRJ assentou sua decisão com os seguintes fundamentos:

1. As atividades de secagem, padronização e limpeza, apesar de essenciais para a conservação dos produtos comercializados pela interessada, não são beneficiamento, uma vez que não importa em nova caracterização do produto;

2. Ao contrário do que afirma a manifestante, a autoridade tributária glosou os gastos com aquisições de "Bens Utilizados como Insumos" (Linha 02) que se destinavam a operações comerciais realizadas apenas no mercado interno, e não despesas com energia elétrica, depreciações e outras que constam de outras linhas da Ficha de Apuração dos Créditos;

3. A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio da Solução de Divergência nº 20-Cosit, de 30 de maio de 2008, manifestou entendimento definitivo no sentido de despesas com pedágio não serem aptas a gerar crédito da Contribuição para o PIS e da Cofins;

4. A contribuinte não exerce atividade industrial, assim, não procedem as alegações no que tange seu direito a crédito presumido de produtos, classificados nas posições 10.01 a 10.08 e 12.01, adquiridos de pessoas físicas anteriormente à entrada em vigor da Lei nº 10.833, de 2003, que, relativamente ao §11 do art. 3º, se deu em 1º de fevereiro de 2004 (nos termos do art. 93, I da Lei nº 10.833, de 2004) e vigorou até 31 de julho de 2004, revogado pela Lei nº 10.925, de 2004, conforme o art. 16, I, alíneas *a* e *b*;

5. Não houve a devida comprovação de aquisições destinadas especificamente para exportação. Em sua defesa, a interessada apenas alega ter realizado suas vendas com finalidade específica de exportação, sem contudo trazer novos documentos, além dos já apresentados quando intimada para tanto. Em verdade, em sua manifestação a empresa não apresenta documentação anexa alguma;

6. O pedido de diligência foi negado, pois todos os elementos constantes aos autos foram aptos e suficientes para formar a convicção dos julgadores *a quo*, o que torna a realização de diligência dispensável por prescindível para o deslinde do presente julgamento.

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário no qual pede a nulidade do despacho decisório com a alegação de que as glosas de créditos foram realizadas sem provas ou motivação, e o ônus probatório é do fisco. Suscita e reprisa fundamentos de direito para a reforma da decisão recorrida já apresentados em manifestação de inconformidade sobre os temas: (i) rateio proporcional dos custos e despesas, (ii) despesas com pedágio, (iii) direito à constituição e ao ressarcimento do crédito presumido, e (iv) receitas com fim específico de exportação.

Ressalta-se inovar com matéria não tratada em 1ª instância relacionada ao direito à correção monetária sobre os créditos de PIS e Cofins a partir do protocolo dos pedidos de ressarcimento até a data de sua efetiva utilização.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Relator

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Antes de adentrar ao exame do Recurso apresentado, cumpre esclarecer que o presente processo tramita na condição de paradigma, nos termos do art. 47 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015:

Art. 47. Os processos serão sorteados eletronicamente às Turmas e destas, também eletronicamente, para os conselheiros, organizados em lotes, formados, preferencialmente, por processos conexos, decorrentes ou reflexos, de mesma matéria ou concentração temática, observando-se a competência e a tramitação prevista no art. 46.

§ 1º Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o Presidente de Turma para o qual os processos forem sorteados poderá sortear 1 (um) processo para defini-lo como paradigma, ficando os demais na carga da Turma.

§ 2º Quando o processo a que se refere o § 1º for sorteado e incluído em pauta, deverá haver indicação deste paradigma e, em nome do Presidente da Turma, dos demais processos aos quais será aplicado o mesmo resultado de julgamento.

Nesse aspecto, é preciso esclarecer que cabe a este Conselheiro o relatório e voto apenas deste processo, ou seja, o entendimento a seguir externado terá por base exclusivamente a análise dos documentos, decisões e recurso anexados neste processo.

Feito tal esclarecimento, passa-se ao exame das razões de Recurso.

O litígio que se traz à esta instância versa sobre a possibilidade da contribuinte aproveitar-se de crédito presumido nas operações de venda de produtos agrícolas e obter ressarcimento.

Preliminarmente, aduz a nulidade do despacho decisório pois entende que as glosas foram com ausência de motivação e que o ônus probatório das irregularidades cometidas é da autoridade fiscal.

A leitura minuciosa dos autos e em especial do despacho decisório revela que a autoridade fiscal empreendeu a ação fiscal com esmero dando oportunidade em várias ocasiões para as manifestações da interessada apontando os documentos e esclarecimentos necessários à elucidação dos fatos e confirmação do direito creditório pleiteado.

Impende apontar à contribuinte que o pedido de ressarcimento deve ser instruído com todos as declarações fiscais e os documentos que lhe deram suporte (notas fiscais e registros contábeis) e que diante de ausência ou sua insuficiência da demonstração e comprovação dos valores declarados e pleiteados, caracteriza-se a incerteza e iliquidez do crédito.

Ademais, o despacho decisório prolatado traz em detalhes as razões e fundamentos para o indeferimento do pedido.

Destarte, hígido todo o trabalho fiscal executado o que implica refutar as alegações de sua nulidade

Mérito

A atividade empresarial

A recorrente sustenta que pratica atividade industrial sobre a soja, o milho e o trigo adquiridos, caracterizada pela “*secagem, padronização, limpeza e armazenamento, para posterior comercialização*” que entende tratar-se de beneficiamento tal como definido no inciso II do art. 4º do Regulamento do IPI vigente à época.

Vejamos o texto citado:

Art. 4º. Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, tal como (Lei nº 4-502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

[...]

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

[...]

Entendo que atividades de secagem, padronização, limpeza e armazenagem não possuem atributos que se caracterizam operações que impliquem qualquer modificação, aperfeiçoamento ou alteração quanto ao funcionamento, utilização, acabamento ou aparência dos cereais (soja, milho e trigo). Revela apenas uma manipulação sobre eles exercidas (ainda que com a utilização de equipamentos e uso de utilidades -energia, água - ou produtos químicos) que os seleciona, separa-os de resíduos ou impurezas externas e por fim armazena-os.

Dessa forma, inexistente a operação industrial pretendida que concederia os créditos básicos como insumos em um processo de industrialização nos termos do inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.637/02 (PIS) ou 10.833/03 (Cofins).

Rateio proporcional dos custos e despesas

No presente tópico, a recorrente reproduz seus argumentos apresentados em manifestação de inconformidade e nada suscitou em relação aos fundamentos da DRJ para contestá-lo.

A alegação da contribuinte é que no rateio proporcional para a obtenção do coeficiente a ser aplicado sobre as receitas de exportações com mercadorias próprias, a autoridade fiscal apenas considerou as despesas comuns na aquisição de soja e milho, uma vez que apenas estas são exportadas. Ou seja, outras despesas não foram computadas no cálculo do rateio: energia elétrica, depreciações e despesas com transporte da produção.

No voto da decisão recorrida, foi explicitado que não houve glosas em tais rubricas:

Deste modo, está correta a interessada ao afirmar que despesas com energia elétrica podem ser rateadas. Contudo, ao contrário do que afirma a manifestante, a autoridade tributária glosou os gastos com aquisições de "Bens Utilizados como Insumos" (Linha 02) que se destinavam a operações comerciais realizadas apenas no mercado interno, e não despesas com energia elétrica, depreciações e outras que constam de outras linhas da Ficha de Apuração dos Créditos.

Com razão a decisão recorrida. Consta do despacho decisórios as linhas e descrições do Dacon para as quais a fiscalização efetuou de forma fundamentada as glosas e exclusão do rateio; e da leitura do texto não consta exclusão de energia elétrica e depreciações. As glosas efetuadas dizem respeito a despesas/custos não vinculadas às receitas de exportação.

À vista do que fora demonstrado no despacho decisório, a recorrente não trouxe elementos contundentes de que a apuração deva sofrer ajustes ou correções.

Despesas com pedágio

A celeuma gira em torno de se considerar despesas com vale-pedágio incorridas pela contribuinte como insumo na prestação do serviço de transporte.

É irrelevante a assunção dos gastos, pois o pedágio não se caracteriza uma despesa essencial ou relevante aplicado ou consumido no serviço de transporte efetuado por empresa que se dedica precipuamente à comercialização de cereais.

Neste sentido, trago a decisão da CSRF no Acórdão nº 9303-010.075, de Relatoria do Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. INSUMOS.

Na sistemática da apuração não-cumulativa deve ser reconhecido crédito relativo a bens e insumos que atendam aos requisitos da essencialidade e relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de repetitivos. Assim, os gastos incorridos com lubrificantes, peças, serviços de manutenção, pneus, e câmaras, vinculados à prestação de serviços de transporte de cargas próprias e de terceiros geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada. O mesmo não ocorre com os valores de pedágio, fora do ciclo produtivo.

O voto do Relator fornece fundamentos para se sustentar que o mesmo gasto pode ter tratamento diferenciado em razão da natureza e objeto da pessoa jurídica que o incorreu, tal como a decisão exarada por esta Turma no Acórdão nº 3201-006.592, de 17/02/2020¹:

[...]

Uma das principais definições plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça referida [REsp 1.221.170/PR] foi a **extensão do conceito de**

¹ A decisão concedeu o direito ao crédito com despesas de pedágio à recorrente, cuja atividade é essencialmente o transporte rodoviário de cargas.

insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

Conforme se deduz dos autos, a empresa recorrida "opera no ramo industrial na modalidade de beneficiamento e os seus produtos, no mais das vezes, foram e o são destinados à exportação". Igualmente dos autos, tem-se que os gastos com combustíveis e lubrificantes, peças, serviços com manutenção, pneus e câmaras são consumidos e/ou utilizados nos veículos da frota própria da empresa. Da mesma forma, incontestável que os veículos (caminhões) da empresa prestam serviços de transporte a terceiros, bem como dão início ao processo produtivo da empresa por meio de coleta dos grãos nas propriedades dos agricultores e transportam os referidos grãos até as dependências da empresa onde tem continuidade o processo de produção.

Assim, entendendo que os gastos com combustíveis e lubrificantes, peças, serviços de manutenção, pneus e câmaras utilizados em frota própria da empresa geram direito a crédito da contribuição em comento, pelo que, quanto a esses insumos, tomo correto o acórdão recorrido. Nesse sentido, o julgado desta C. Turma no acórdão 9303008.401, de 21/03/2019, relativamente ao mesmo contribuinte, de relatoria do i. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

Contudo, entendo, como no acórdão referido, que os valores referentes a **pedágios** estão fora do alcance do sistema produtivo, não se subsumindo aos critérios da essencialidade ou relevância, pelo que escorreita a glosa levada a efeito pela fiscalização quanto a tal item.

Direito ao crédito presumido da agroindústria – até 31.07.2004

A matéria não carece de maiores digressões; importa a leitura do dispositivo legal que a contribuinte alega fundamentar o direito ao crédito presumido na vigência do § 10 da Lei nº 10.637/2002, *in verbis*:

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002

Art. 3º...

§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.

O requisito legal para o aproveitamento do crédito presumido é a natureza da atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, qual seja, a de produzir mercadoria de origem animal ou vegetal conforme as classificações tarifárias ali explicitadas quando adquiridos de pessoa física.

Ocorre que a contribuinte não se enquadra como produtor agroindustrial das referidas mercadorias. A atividade que desenvolve - secagem, padronização, limpeza e armazenamento, para posterior comercialização - é tipicamente comercial e não alcançada pela benesse conferida no dispositivo legal.

Assim, é de se manter a decisão recorrida que rejeitou as alegações da contribuinte no tocante a suposto direito ao crédito presumido no período da vigência do § 10 da Lei nº 10.637/02.

Direito ao crédito presumido da agroindústria – a partir de 31.07.2004

Desta feita, a contribuinte alega que o crédito presumido a partir de 01/08/2004 lhe é conferido pelo art. 8º da Lei nº 10.925/2004:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos Capítulos 2 a 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 09.01, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

As razões de decidir são as mesmas exaradas no tópico anterior, com a peculiaridade que agora o fundamento legal é a norma reproduzida acima e que condiciona a fruição do direito ao crédito presumido ao mesmo requisito: a pessoa jurídica deve ser produtora das mercadorias ali mencionada.

Aduz ainda a recorrente que a possibilidade de ressarcimento do crédito presumido é assegurada pelo art. 17 da Lei 11.033/2004 pois nas vendas sem incidência das Contribuições não cumulativas (no caso, decorrente de exportações) os créditos vinculados à operação são mantidos. Vejamos o texto legal:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Na mesma linha de raciocínio, a recorrente argui que o crédito presumido pode ser ressarcido com base no art. 16 da Lei nº 11.116/2005:

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

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

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

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a

compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

Equivocado o raciocínio da contribuinte. Aqui se trata de crédito presumido e vedado à contribuinte, nos termos da legislação.

O disposto no art. 17 da Lei nº 11.033/2004 apenas assegura que os créditos legalmente admitidos pela legislação serão mantidos pelo vendedor na hipótese de venda sem a incidência do PIS e da Cofins, e esse não é o caso dos autos. A contribuinte não tem direito à apuração de crédito presumido, qualquer que seja o período de vigência da lei incidente sobre os fatos.

Ademais, o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 que possui natureza interpretativa não pode criar crédito onde lei específica o veda (esse tem sido o entendimento do CARF, p. ex. os Acórdãos nºs 9303-009.857, 3201-004.480, 3402-006.670). Ressalta-se ainda o entendimento firmado pelo STJ que assegura a plena vigência das vedações creditícias impostas originalmente no art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 no AgInt no REsp 1.830.121, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 06/05/2020:

[...]

VI. Conforme entendimento jurisprudencial, "a vedação ao referido creditamento estava originalmente no art. 3º, I, da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, em suas redações originais. Depois, com o advento da Lei n. 10.865/2004, a vedação migrou para o art. 3º, I, 'a' e 'b', da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003. Posteriormente, sobreveio a Lei n. 11.787/2008 que **reforçou a vedação com a alteração do art. 3º, I, 'b', da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003. Tivesse havido derrogação da vedação pelo art. 17, da Lei n. 11.033/2004, esta não sobreviveria ao regramento realizado pela lei posterior que reafirmou a vedação (Lei n. 11.787/2008) e que não foi declarada inconstitucional**" (STJ, AgInt no REsp 1.772.957/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 14/05/2019).

Quanto à aplicação do art. 16 da Lei nº 11.116/2005, restringe-se aos créditos básicos de que trata o art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e nas aquisições de mercadorias importadas nos termos do art. 15 da Lei nº 10.865/2004. Ou seja, igualmente, inaplicável ao tópico aqui enfrentado que versa acerca do crédito presumido.

Receitas com fim específico de exportação

Repisa-se, no presente tópico, que o Pedido de Ressarcimento decorrente de créditos das Contribuições não cumulativas vinculam-se às **operações de exportações**. Assim, como se verá adiante, conquanto o pleito houvesse de ser atendido segundo algum dos fundamentos enfrentados e refutados neste voto, encontra óbice peremptório no tocante à comprovação da efetiva exportação das mercadorias (soja, milho e trigo) para o exterior.

Informou a recorrente (fl. 54) que as operações de mercado externo, normalmente, eram através de vendas para comerciais exportadoras, tendo apresentado relação (fl. 57).

Como bem salientou a autoridade fiscal, o benefício da não-incidência da contribuição está condicionado ao cumprimento concomitante de que (1) as vendas sejam

efetuadas às empresas comerciais exportadoras e que (2) o produto da venda tenha o fim específico de exportação para exterior, ou seja, que o produto seja remetido, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado.

O termo “com o fim específico de exportação” tem conotação bem definida e fora “importado” da legislação do IPI (art. 39 da Lei nº 9.532/1997) tendo sido aproveitado na legislação das Contribuições não cumulativas, a teor do art. 46 da IN SRF nº 247/2002:

Art. 45. O PIS/Pasep não-cumulativo não incide sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

III- vendas a empresa comercial exportadora, **com o fim específico de exportação**.

Art. 46

(...)

§ 1º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos **diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados**, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Dessa forma a operação regular de exportação beneficiada com a não incidência deverá estar acobertada por documento fiscal que faça constar como adquirente uma empresa comercial exportadora e como destino do produto vendido um endereço que corresponda a um dos locais previstos na legislação supracitada (embarque de exportação ou recinto alfandegado), para onde o produto da venda deve ser remetido diretamente, sem desvios.

Efetuada a análise dos documentos apresentados, o Fisco constatou:

- não atendidas nenhuma das condições, a responsabilidade pelas Contribuições é da empresa produtora vendedora;
- inexistência na nota fiscal do nome do adquirente, do que se presume ser destinatário o próprio vendedor (o contribuinte);
- parte das vendas foram efetuadas a duas pessoas jurídicas não cadastradas na Receita Federal para a realização de operações de comércio exterior;
- parte das vendas foram realizadas sem a indicação do endereço do recinto alfandegado no qual estaria armazenada a mercadoria destinada à exportação.

Em síntese, a conclusão fiscal foi de que não restou comprovada a exportação direta (sem intermediário e sem depósito em recinto alfandegado) pelo próprio contribuinte interessado nem a venda à comercial exportadora com o fim específico de exportação uma vez que não reunidos o conjunto de requisitos para a comprovação, a saber: a identificação da pessoa jurídica comercial exportadora e a remessa, por conta e ordem desta, diretamente para a exportação ou para depósito em recinto alfandegado.

Em sede de recurso voluntário, a contribuinte repisa o mesmo texto apresentado em manifestação de inconformidade no qual tão somente revela seu inconformismo com

argumentos fiscais que pretende desconstituir tentando eximir-se de qualquer forma de comprovação da realidade que se afigura – a ausência de comprovação de que as vendas destinavam-se ao exterior.

Como apontou a decisão recorrida, nenhum documento fora apresentado como prova de exportação direta ou venda à comercial exportadora com a remessa da mercadoria, por conta e ordem desta, para embarque ao exterior ou para armazenagem em recinto alfandegado.

Dessa forma, com razão a decisão recorrida que corroborou o despacho decisório.

Direito à correção monetária

Em que pesa a matéria restar preclusa, ressalta-se a edição da Súmula CARF nº 125: “No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003”.

Dispositivo

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, voto para negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira

Declaração de Voto

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, os fatos, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se esta declaração de voto.

Com respeito e admiração ao voto do nobre colega Relator e Presidente desta turma de julgamento, serve esta declaração de voto para registrar a divergência de entendimento com relação à possibilidade de aproveitamento de crédito presumido agroindustrial sobre a venda de soja, milho e trigo beneficiados.

No presente caso em concreto, tanto a fiscalização quanto a turma de julgamento *a quo* entenderam que as receitas não são provenientes da venda de produtos industrializados e sim provenientes de meras revendas, uma vez que o beneficiamento não poder ser considerado como industrialização.

A receita proveniente de mera revenda não permitiria o aproveitamento do crédito presumido previsto no §10.º, do Art. 3.º da Lei 10.637/02, transcrito a seguir:

"Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

§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. **(Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)(Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)**

Conforme trecho negrito acima, nota-se que o dispositivo esteve vigente em parte do ano de 2004 (até 23 de julho de 2004) ², sendo que o período aproveitado foi o ano-calendário de 2004, o que significa que há um parcial impedimento legislativo que deve servir de fundamento para a glosa. Contudo, a glosa deve ser também parcial e não integral.

No caso em concreto, em que pese o parcial impedimento legislativo citado acima, a glosa ocorreu unicamente em razão da questão da possibilidade do beneficiamento ter natureza de industrialização ou não.

Feitas estas considerações, resta saber se o beneficiamento de grãos e cereais podem ser considerados industrialização ou não, para fins de aproveitamento do crédito presumido agroindustrial previsto na norma reproduzida acima.

Beneficiamento, em regra, caracteriza-se pelo conjunto das atividades de secagem, padronização, limpeza e armazenamento, para posterior comercialização. Não há qualquer controvérsia sobre este ponto.

Pois bem, o regulamento do IPI de 2002 (decreto 4.544/02), vigente à época dos fatos, no inciso II do seu artigo 4.º previu expressamente a possibilidade do beneficiamento caracterizar a industrialização, conforme transcrito, sublinhado e negrito a seguir:

² LEI Nº 10.925, DE 23 DE JULHO DE 2004.

Art. 18. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 23 de julho de 2004; 183º da Independência e 116º da República.

“CAPÍTULO II

DOS PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

Seção I

Disposição Preliminar

Art. 3º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.

Seção II

Da Industrialização Características e Modalidades

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

Assim, não há como negar que a Recorrente é empresa que efetua a produção (industrialização por beneficiamento) dos cereais que adquire na forma *in natura* dos produtores rurais.

Inclusive, por mais que o crédito presumido agroindustrial estivesse previsto nas Leis que instituíram o Pis e a Cofins não-cumulativos, o principal arcabouço legal que deve ser observado para a definição da natureza jurídica das atividades que podem ser consideradas industrialização ou não, por razões lógicas, deve ser o arcabouço legislativo que circunda e define o IPI.

Inclusive, conforme certo voto da Conselheira Tatiana Midori Migiyama no precedente Acórdão de n.º 3202001.618, o beneficiamento dos grãos modifica, aperfeiçoa, altera o funcionamento, a utilização, o acabamento e também a aparência, hipóteses que subsumem à norma que prevê a caracterização do que é industrialização para fins fiscais.

É igualmente relevante notar que a matéria não possui consenso nem mesmo na Câmara Superior, conforme precedente Acórdão de n.º 9303007.627, oportunidade em que a matéria foi resolvida em favor da Fazenda Nacional por meio do voto de qualidade.

Não há nenhuma razão ou fundamento legal que permita excluir as agroindústrias que beneficiam grãos do aproveitamento do crédito presumido previsto no §10.º, do Art. 3.º da Lei 10.637/02, na janela temporal em que o dispositivo esteve vigente (até 23 de julho de 2004).

Em face do exposto, vota-se para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para reverter parcialmente a glosa no aproveitamento do crédito presumido agroindustrial (até 23 de julho de 2004).

Declaração de Voto proferida.

(assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima