



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10945.721261/2013-83
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-013.826 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de fevereiro de 2024
Recorrente DISAM DISTRIBUIDORA DE INSUMOS AGRICOLAS SUL AMERICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

CEREALISTA. CRÉDITO VINCULADO À RECEITA COM SUSPENSÃO DE PIS E DE COFINS. VEDAÇÃO AO APROVEITAMENTO.

É vedado às pessoas jurídicas cerealista, que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, o aproveitamento de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal destinadas à alimentação humana ou animal.

RATEIO PROPORCIONAL. CRÉDITOS. RECEITAS FINANCEIRAS.

As receitas financeiras devem ser consideradas no cálculo do rateio proporcional entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, aplicável aos custos, despesas e encargos comuns.

RATEIO PROPORCIONAL. CRÉDITOS. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. COMERCIAL EXPORTADORA. EXCLUSÃO.

As receitas decorrentes de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação não integram o total das receitas de exportação da empresa comercial exportadora, para efeito de cálculo do índice de rateio utilizado, na apuração do crédito da contribuição passível de aproveitamento.

VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS.

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

CRÉDITO. FRETE TRIBUTADO NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS SUJEITOS À NÃO INCIDÊNCIA, SUSPENSÃO OU ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO DO BEM ADQUIRIDO AO CRÉDITO.

Tratando-se de frete tributado pelas contribuições, ainda que se refiram a insumos adquiridos e bens para revenda que não sofreram a incidência da

contribuição ou foram tributados à alíquota zero, o custo do serviço, quando prestado por pessoa jurídica domiciliada no País, gera direito a crédito para o adquirente.

CRÉDITO. FRETE TRIBUTADO NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS DE PESSOAS FÍSICAS. POSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO DO BEM ADQUIRIDO AO CRÉDITO.

Tratando-se de frete prestado por pessoa jurídica domiciliada no País e tributado pelas contribuições, mesmo que no transporte de mercadorias de pessoas físicas, que, portanto, não sofreram a incidência da contribuição, o custo do serviço gera direito a desconto de crédito para o adquirente.

CEREALISTA. CRÉDITO PRESUMIDO. IMPOSSIBILIDADE.

As pessoas jurídicas que apenas secam, limpam, padronizam, armazenam e comercializam cereais, sem deixá-los prontos para o consumo humano ou animal, exercem a atividade de cerealista, sendo vedado crédito em relação às vendas efetuadas, com suspensão, para as agroindústrias.

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

O valor do crédito presumido, a que fazem jus as agroindústrias, somente pode ser utilizado para desconto do valor devido da contribuição apurada no período, não podendo ser aproveitado em ressarcimento.

RESSARCIMENTO. INCIDÊNCIA DE JUROS A TAXA SELIC.

O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007).

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para (1) reconhecer que as receitas financeiras devem ser incluídas nas receitas sujeitas à incidência não cumulativa (numerador) e na receita bruta total (denominador), para efeito do rateio proporcional dos créditos; (2) reverter as glosas das despesas com fretes dos produtos adquiridos como insumos ou para revenda sujeitos à alíquota zero de PIS e de COFINS; (3) reverter as glosas dos serviços de fretes adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País para transporte de bens adquiridos de pessoas físicas; e (4) reconhecer o direito à atualização monetária, sobre o montante do ressarcimento deferido, após decisão administrativa, considerando-se o termo inicial somente após escoado o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-013.824, de 28 de fevereiro de 2024, prolatado no julgamento do processo 10945.721259/2013-12, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Laercio Cruz Uliana Junior, Jucileia de Souza Lima, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

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

“Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento, cumulados com Declarações de Compensação, relativos a crédito de contribuição ao [...] decorrente de receitas de exportação, do período entre o [...] ao [...].

O direito creditório foi parcialmente reconhecido por meio da Informação Fiscal e Despacho Decisório de fls. [...], em que a autoridade competente da DRF inicia identificando os Pedidos de Ressarcimento formulados, as Declarações de Compensação correspondentes e os documentos que instruem o processo:

(...)

Os créditos vinculados à receita tributada no mercado interno, aqui denominados “[...]”, são passíveis apenas de dedução das próprias contribuições; por conseguinte, não constam como origem de crédito utilizado em PER ou DCOMP.

No âmbito deste processo, nº [...], foi feito o recálculo de ofício dos créditos de Contribuição para o [...] não-cumulativa vinculados às receitas de exportação ([...]), com a ressalva de que, em face da coincidência ou da interdependência dos elementos de prova, a quantificação dos créditos de Contribuição para o [...] não-cumulativa vinculados às receitas não tributadas no mercado interno (“[...]”) foi realizada em conjunto, mas detalhada e concluída no processo nº [...].

O quadro seguinte relaciona os pedidos de ressarcimento e as declarações de compensação juntados aos presentes autos (fls. [...]):

(...)

Cientificada, a recorrente apresentou manifestação de inconformidade com as razões de sua defesa.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: (...)

MATÉRIA NÃO QUESTIONADA. GLOSAS.

No âmbito do processo administrativo fiscal não se admite a negativa geral, pois a defesa deve conter os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de

discordância e as razões e provas que possuir, operando-se a preclusão processual relativamente à matéria que não tenha sido expressamente contestada na defesa apresentada. Assim, consideram-se consolidadas na esfera administrativa as glosas que não foram objeto de contestação específica.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: (...)

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

A apreciação de questionamentos relacionados à validade, legalidade e constitucionalidade de dispositivos que integram a legislação tributária não se insere na competência da esfera administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE ÔNUS DA PROVA.

Certeza e liquidez do crédito são requisitos obrigatórios para o reconhecimento do valor a ressarcir ou compensar.

Nos pedidos de repetição de indébitos ou de ressarcimento de créditos, bem como na utilização de créditos em declaração de compensação, é ônus da contribuinte a demonstração de forma cabal e específica, mediante comprovação minudente, da existência do direito creditório pleiteado, o qual deve ser indeferido se não comprovada sua liquidez e certeza.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: (...)

EXPORTAÇÃO DIRETA E INDIRETA. NÃO INCIDÊNCIA.

As receitas decorrentes de exportação direta ou indireta, por meio de comercial exportadora, não se sujeitam à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

NÃO INCIDÊNCIA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS. COMPROVAÇÃO.

Para fins da não incidência da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, a pessoa jurídica que vende mercadorias a empresa comercial exportadora deverá comprovar a venda com o fim específico de exportação, o que é feito mediante a apresentação de uma nota fiscal de venda, na qual conste como adquirente uma empresa comercial exportadora, e como destino das mercadorias o embarque de exportação ou recintos alfandegados.

CRÉDITO. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. BENS PARA REVENDA.

Não se enquadrando nas exceções legais, são admitidos créditos decorrentes de aquisições para revenda em relação às quais apresentada a documentação de suporte.

CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO DE BENS.

Não há previsão legal específica para a apuração de crédito em relação aos dispêndios com frete ocorridos na aquisição de bens, pois tais dispêndios devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens e a possibilidade de creditamento, quando cabível, deve ser aferida em relação aos correspondentes bens adquiridos.

FRETE. AQUISIÇÕES SEM CONTRIBUIÇÃO.

Apenas os fretes vinculados aos bens onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins ensejam os respectivos direitos creditórios, pois, a aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições não confere direito a crédito.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA.

A pessoa jurídica sujeita ao regime não cumulativo tem o direito à apuração de créditos sobre as despesas com a energia elétrica consumida em seus estabelecimentos.

RESSARCIMENTO. CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. JUROS COM BASE NA TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

O aproveitamento de crédito para dedução da contribuição devida ou o ressarcimento de valores do PIS e da Cofins na sistemática da não cumulatividade não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores, conforme previsão legal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: (...)

EXPORTAÇÃO DIRETA E INDIRETA. NÃO INCIDÊNCIA.

As receitas decorrentes de exportação direta ou indireta, por meio de comercial exportadora, não se sujeitam à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

NÃO INCIDÊNCIA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS. COMPROVAÇÃO.

Para fins da não incidência da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, a pessoa jurídica que vende mercadorias a empresa comercial exportadora deverá comprovar a venda com o fim específico de exportação, o que é feito mediante a apresentação de uma nota fiscal de venda, na qual conste como adquirente uma empresa comercial exportadora, e como destino das mercadorias o embarque de exportação ou recintos alfandegados.

CRÉDITO. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. BENS PARA REVENDA.

Não se enquadrando nas exceções legais, são admitidos créditos decorrentes de aquisições para revenda em relação às quais apresentada a documentação de suporte.

CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO DE BENS.

Não há previsão legal específica para a apuração de crédito em relação aos dispêndios com frete ocorridos na aquisição de bens, pois tais dispêndios devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens e a possibilidade de creditamento, quando cabível, deve ser aferida em relação aos correspondentes bens adquiridos.

FRETE. AQUISIÇÕES SEM CONTRIBUIÇÃO.

Apenas os fretes vinculados aos bens onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins ensejam os respectivos direitos creditórios, pois, a aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições não confere direito a crédito.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA.

A pessoa jurídica sujeita ao regime não cumulativo tem o direito à apuração de créditos sobre as despesas com a energia elétrica consumida em seus estabelecimentos.

RESSARCIMENTO. CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. JUROS COM BASE NA TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

O aproveitamento de crédito para dedução da contribuição devida ou o ressarcimento de valores do PIS e da Cofins na sistemática da não os respectivos valores, conforme previsão legal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada, a recorrente, em sede de recurso voluntário, reiterou os argumentos contidos na manifestação de inconformidade, demandando que se reforme a decisão da Delegacia de Julgamento, em peça recursal com a seguinte estrutura:

I – Dos fatos

II – Dos demais processos correlacionados – distribuição de processos para julgamento na mesma turma e câmara

III – Das razões de reforma – fundamentos legais

3.1 – Dos créditos vinculados às receitas com suspensão do PIS e COFINS

3.2 – Das receitas financeiras – rateio proporcional dos créditos

3.3 – Dos créditos sobre custos e despesas onerados de PIS e COFINS vinculados às vendas de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação

3.4 – Exportação indireta – não incidência de PIS e COFINS

3.5 – Dos fretes sobre compras de fertilizantes e sementes

3.6 – Dos fretes sobre operação de transferência de mercadorias, remessas e retornos de mercadorias para armazéns

3.7 – Do crédito presumido – atividade agroindustrial – produção das mercadorias de origem vegetal classificadas nos capítulos 8 a 12 da NCM

3.7.1 – Atividade agroindustrial – conceito – processo produtivo

3.7.2 – Atividade rural

3.7.3 – Aquisição de insumos utilizados na produção

3.7.4 – Da atividade econômica de produção de mercadorias classificadas nos capítulos 8 a 12 da NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul

3.7.5 – Da equivocada interpretação da fiscalização: ilegítima interpretação e restrição à não-cumulatividade – equívoco no fundamento legal

3.7.6 – Da necessária distinção entre insumos agropecuários e produtos (resultantes do processo de beneficiamento) destinados à alimentação humana ou animal

3.7.7 – Da efetiva produção – beneficiamento e industrialização para PIS e COFINS – IN 660/2006 e IN 1.911/2019

3.7.8 – Dos motivos para instituição (renovação) do crédito presumido de PIS e COFINS através da Lei nº 10.925/2004, dos insumos agropecuários como fatores necessários à obtenção de receita, necessidade de neutralização da incidência de PIS e COFINS. Adequação à ratio decidendi do Recurso Especial, representativo de controvérsia, RESP nº 1.221.170/PR.

3.7.9 – Do conceito de cerealista x produtor

3.7.9.1 – Da revogação tácita das limitações impostas às cerealistas pelo § 4º, I e II, do art. 8 da Lei 10.925/04, art. 17 da Lei 11.033/04 que se aplica a todo sistema não cumulativo de PIS e COFINS. Violação ao art. 8º da Lei 10.925/04, art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, art. 17 da Lei 11.033/04, art. 2º, § 1º da Lei nº 4.657/1942 e art. 489, § 1º, IV e IV (sic) do CPC

3.7.10 – Da destinação da mercadoria

3.7.11 – Da criação de exceção ao direito de crédito sem previsão legal

3.7.12 – O Brasil é signatário do GATT. Desoneração da mercadoria exportada como forma de assegurar a tributação exclusivamente no País de destino

3.8 – Do ressarcimento crédito presumido agroindústria

3.9 – Previsão legal para incidência da SELIC

A) Créditos escriturais

B) Créditos efetivos pagos em atraso ao contribuinte

C) Créditos não aproveitados em época oportuna por óbice do fisco

IV – Do requerimento

Por fim, requer, em síntese, o seguinte:

“Desta forma, estando atendidos os requisitos legais e, considerando informações constantes deste Recurso Voluntário, requer a Contribuinte:

a) Recebimento e processamento do presente Recurso Voluntário;

b) A reforma total da decisão ora combatida, reconhecendo o direito ao crédito de que tratam as Leis 10.637/2002 e 10.637/2003 para a Recorrente, pelas razões de fato e de direito ofertados nesta;

c) Outrossim, requer-se:

1) Distribuição/reunião das peças dos processos nº (...), para que sejam decididos simultaneamente pela mesma turma de câmara, conforme preceitua o § 3º do art. 18 da Lei 10.833/2003, combinado com o art. 6º do anexo II da Portaria MF 256 de 22 de junho de 2009;

- 2) *Manutenção e ressarcimento do saldo de créditos de PIS e Cofins apurados nas aquisições e, vinculados pelo método do rateio proporcional as receitas efetuadas com suspensão, do PIS e da Cofins;*
- 3) *Manutenção das receitas financeiras no cálculo do rateio proporcional dos créditos passíveis de ressarcimento proporcionalmente as receitas no mercado interno com suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência das contribuições (denominador) em relação a receita bruta total (numerador);*
- 4) *Manutenção e ressarcimento integral dos créditos apurados sobre os custos, despesas e encargos onerados pelo PIS e Cofins nas aquisições (frete, despesas com armazenagens, energia elétrica, alugueis e demais insumos, etc..) e, vinculados proporcionalmente ao total da receita bruta de exportação, considerando na Receita Bruta de Exportação, os valores decorrentes das exportações provenientes de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação;*
- 5) *Seja reconhecido como receita de exportação sem incidência de PIS e COFINS, todas as vendas com fim específico de exportação realizadas e comprovadas, independente das mercadorias terem sido remetidas diretamente a recinto alfandegado;*
- 6) *Manutenção em sua plenitude, dos créditos apurados sobre o total das aquisições de serviços de frete junto de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aplicados no transporte de adubos, fertilizantes, corretivos e sementes, bem como, serviços de frete prestados por pessoas jurídicas, aplicados nas aquisições de insumos de pessoas físicas, uma vez que estes fretes foram adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País com incidência de PIS e Cofins;*
- 7) *Manutenção dos créditos apurados sobre a totalidade das despesas com fretes adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, sejam as despesas com fretes em operações de vendas ou, despesas com fretes relativo às transferências entre estabelecimentos, bem como, fretes aplicados nas remessas e retornos de armazéns;*
- 8) *Reconhecimento do processo produtivo, logo Atividade Agroindustrial, desempenhado pela recorrente referente às mercadorias produzidas e classificadas nos Capítulos 8 a 12, da NCM relacionadas no Caput do art. 8º da lei 10.925/2004;*
- 9) *Manutenção do crédito presumido apurado pela contribuinte na plenitude da lei, considerando o processo produtivo desempenhado, atividade agroindustrial;*
- 10) *Correção e ressarcimento do saldo dos créditos pleiteados na plenitude, com a incidência da taxa SELIC a partir de cada período de apuração;"*

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

A recorrente é pessoa jurídica sujeita à apuração das contribuições do PIS e COFINS pela sistemática da não cumulatividade e desenvolve

atividades do agronegócio relacionadas ao recebimento, importação e exportação de cereais e à produção de determinadas sementes, destacando-se as aquisições e vendas de adubos, fertilizantes, defensivos, sementes, corretivos, entre outros. São relevantes, também, as entradas e saídas de milho e soja *in natura*.

Conforme consta do Despacho Decisório, o crédito pleiteado foi parcialmente reconhecido, em razão (i) da classificação, pela fiscalização, como tributáveis parte das receitas, inicialmente apontadas como sendo de exportação, em consequência do rateio das receitas e dos créditos, e (ii) da glosa de créditos.

A partir dos documentos juntados pela recorrente, a autoridade fiscal indicou, de forma individualizada, cada um dos itens glosados e o motivo para a sua glosa.

As razões de decidir sobre a improcedência da manifestação de inconformidade encontram-se assim ponderadas na introdução do voto do julgador de piso:

“O caso em foco foi iniciado com a pretensão de exercício de um direito por parte da Contribuinte. De *motu proprio* a Contribuinte protocolou (transmitiu) pleito no qual invoca direito de crédito passível de lhe ser ressarcido pela Administração Tributária. Para fazer valer esse direito, é preciso que a autoridade fiscal a quem cabe o exame do pleito tenha segurança da liquidez e certeza do direito demandado para reconhecê-lo legítimo. Colocada em xeque a legitimidade do crédito pleiteado, à autoridade cabe o indeferimento do pleito, ressalvado ao sujeito passivo a produção de elementos firmes que desfaçam a incerteza e venham a comprovar a robustez do direito negado.

Entretanto, a contribuinte não apresenta prova do alegado, sendo que, foram dadas à Contribuinte as oportunidades de provar seu direito aos créditos pretendidos. A autoridade fiscal partiu das informações e dos elementos de prova apresentados pela própria Contribuinte. Como os documentos e informações produzidas pela Contribuinte durante o procedimento fiscal, não foram suficientes para demonstrar de forma inequívoca o crédito pretendido, inevitável negar-lhe o direito total ou parcialmente, explicitando sua motivação e os fundamentos legais, o que foi feito por meio do Despacho Decisório, do qual foi dada ciência à Interessada, com abertura de prazo legal para Manifestação de Inconformidade que ora se aprecia.

Os Despacho Decisório em combate, que lhe foi base foi realizado por autoridade competente para tal, tendo sido oferecidas à Contribuinte oportunidades de demonstrar e comprovar o crédito pleiteado.

Foi concedido prazo legal para Manifestação de Inconformidade – oportunidade em que caberia à Interessada apresentar, instruindo suas razões de inconformismo, documentação comprobatória do crédito pretendido, cabendo reiterar que, no caso específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, à Contribuinte cumpre o ônus que a legislação lhe atribui, no sentido de trazer elementos de prova que demonstrem a existência do crédito.

Cumprido registrar que o reconhecimento de direito creditório exige **certeza e liquidez** na apuração e no valor pretendido.

A fim de comprovar a certeza e liquidez do crédito, a Interessada deve instruir sua Manifestação de Inconformidade com documentos que respaldem suas afirmações, considerando o disposto nos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Porém, como será visto, a contribuinte não logrou comprovar suas alegações, mediante apresentação de documentos e sua vinculação aos valores glosados. Portanto, também estas glosas devem ser mantidas.” (destaque no original)

Feita a introdução, passa-se a analisar as alegações constantes do recurso voluntário.

1. Reunião de julgamento dos processos nºs 10945.721259/2013-12 (paradigma), 10945.721260/2013-39 (repetitivo), 10945.721261/2013-83 (repetitivo), 10945.721262/2013-28 (repetitivo), 10945.900010/2014-44 (substituído pelo processo 10945.720885/2016-26), 10945.721082/2016-99 (auto de infração) e 10945.721080/2016-08 (multa isolada).

Conforme requerimento da recorrente, reuniu-se os processos citados para julgamento, em razão de vinculação por conexão, cumprindo destacar que o processo nº 10945.900010/2014-44 encontra-se arquivado e, em seu lugar, protocolou-se o processo nº 10945.720885/2016-26, para controle do crédito do pedido de ressarcimento.

2. Dos créditos vinculados às receitas com suspensão do PIS e COFINS

A recorrente requer a manutenção e ressarcimento do saldo de créditos de PIS e COFINS apurados nas aquisições e vinculados, pelo método do rateio proporcional, às receitas efetuadas com suspensão das contribuições.

Do Despacho Decisório, extrai-se a motivação da autoridade tributária em relação aos créditos das receitas de vendas efetuadas com suspensão:

“Já foi dito que, do auferimento de receitas de vendas efetuadas com suspensão às agroindústrias, decorre a impossibilidade de aproveitamento de crédito “básico” em relação a estas receitas (art. 8º, § 4º, inciso II, da Lei nº 10.925, de 2004).

Por outro lado, também foi esclarecido que os créditos vinculados a certas vendas não tributadas, incluídas as efetuadas com suspensão, podem ser mantidos (art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004).

Tem-se, pois, uma antinomia aparente entre uma regra geral, constante da Lei nº 11.033, de 2004, e uma regra especial, presente na Lei nº 10.925, de 2004. Para solucionar este conflito de normas, deve-se adotar o critério interpretativo contido no art. 2º, § 2º, da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, instituída pelo Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942:

§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

É bem verdade que a Lei nº 11.033, de 2004, revogou um dispositivo da Lei nº 10.925, de 2004; ocorre que o objeto derogado dispunha sobre tema diverso do crédito em análise (parcelamento de determinados débitos apurados pelo antigo SIMPLES):

Art. 24. Ficam revogados o art. 63 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, a partir de 1º de janeiro de 2005, e o § 2º do art. 10 da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.

Como se vê, a Lei nº 11.033, de 2004 (lei nova), não revogou nem modificou o art. 8º, § 4º, inciso II, da Lei nº 10.925, de 2004 (lei anterior). Deste modo, o legislador optou pela manutenção da restrição estabelecida pela lei especial anterior, de modo que resta vedado, às cerealistas, o aproveitamento de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às agroindústrias.

Este entendimento está consolidado no âmbito da Administração Tributária Federal nos

termos do art. 3º da IN SRF nº 660, de 17 de julho de 2006, que determina o estorno deste crédito (sem grifos no original):

Art. 3º A suspensão de exigibilidade das contribuições, na forma do art. 2º, alcança somente as vendas efetuadas por pessoa jurídica:

I - cerealista, no caso dos produtos referidos no inciso I do art. 2º;

(...)

*§ 2º Conforme determinação do inciso II do § 4º do art. 8º e do § 4º do art. 15 da Lei nº 10.925, de 2004, a **pessoa jurídica cerealista**, ou que exerça as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite **in natura**, ou que exerça atividade agropecuária e a cooperativa de produção agropecuária, de que tratam os incisos I a III do **caput**, **deverão estornar os créditos** referentes à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, **quando decorrentes da aquisição dos insumos utilizados nos produtos agropecuários vendidos com suspensão** da exigência das contribuições na forma do art. 2º.*

A interessada, contudo, não procedeu ao estorno supra.”

Na hipótese da apuração não-cumulativa das contribuições, o crédito deve ser calculado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas, conforme dispõe o art. 3º, § 7º, leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, c/c art. 15, § 5º, Lei nº 10.865/2004.

Da mesma maneira, vincula-se ao tipo de receita os créditos apurados nas operações de exportação e nas operações sujeitas a suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência das contribuições, nos termos do art. 3º, § 8º, Lei nº 10.637/2002, art. 3º, § 8º, e art. 6º, § 3º, Lei nº 10.833/2003, e art. 17, Lei nº 11.033/2004.

O art. 17 da Lei nº 11.033/2004 permitiu a manutenção de créditos das contribuições vinculados às operações de vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência.

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.

Ademais, o art. 16 da Lei nº 11.116/2005 dispõe que o saldo credor das contribuições, acumulado ao final de cada trimestre do ano calendário, pode ser objeto de compensação ou pedido de ressarcimento.

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.

Da combinação dos dispositivos, tem-se a regra geral de que podem ser objeto de ressarcimento os créditos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência das contribuições.

Contudo, o art. 8º, § 4º, II, c/c o art. 15, § 4, ambos da Lei nº 10.925/2004, determinam que pessoa jurídica cerealista deverá estornar os créditos referentes à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, quando decorrentes da aquisição dos insumos utilizados nos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência dessas contribuições, senão vejamos:

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.

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos

1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:

(...)

II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo.

(...)

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.

(...)

§ 4º É vedado o aproveitamento de crédito pela pessoa jurídica que exerça atividade rural e pela cooperativa de produção agropecuária, em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (destaquei)

A recorrente entende que o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 revogou o art. 8º, § 4º, da Lei nº 10.925/2004, ocorrendo tal fato sempre que a lei posterior for incompatível com a lei anterior ou quando regule inteiramente a matéria que tratava a lei anterior.

Acontece que o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 aplica-se aos créditos das vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições, independente da atividade desempenhada pelo contribuinte, portanto, de natureza geral; já o art. 8º, § 4º, da Lei nº 10.925/2004 trata, especificamente, da atividade rural/agropecuária.

Com efeito, não há elementos que indiquem a revogação expressa ou tácita do art. 8º, § 4º, da Lei nº 10.925/2004. Tanto assim o é que o art. 24 da Lei nº 11.033/2004 traz expressamente qual dispositivo da Lei nº 10.925/2004 está revogado, sendo o este o § 2º do art. 10, *in verbis*:

Art. 24. Ficam revogados o art. 63 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, a partir de 1º de janeiro de 2005, e o **§ 2º do art. 10 da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.** (destaquei)

Nesse sentido, por ser clara a vedação legal da manutenção do crédito, vota-se por negar provimento ao pleito da recorrente.

3. Do rateio proporcional dos créditos – receitas financeiras

A recorrente defende a inclusão do valor das receitas financeiras, para fins do cálculo do rateio proporcional dos créditos passíveis de ressarcimento:

“Ocorre que, a fiscalização alterou o critério de cálculo do rateio distorcendo a proporcionalidade das receitas no mercado interno não tributadas, ao excluir as receitas financeiras sujeitas a alíquota 0% do cálculo do rateio proporcional dos créditos vinculados as receitas no mercado interno com suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência das contribuições, por entender que não se tratam de vendas e que os custos, despesas e, encargos passíveis de realização de crédito, não seriam comuns as receitas financeiras, mas somente as demais receitas.

Todavia, descuidou-se a fiscalização de que as receitas financeiras estão sujeitas alíquota zero para o PIS e Cofins e, que a base de cálculo para o PIS e Cofins de acordo com o Art. 1º das leis 10.637/02 e 10.833/03 respectivamente, corresponde a totalidade de suas receitas independente de sua classificação contábil, desta forma as receitas financeiras fazem parte da base de cálculo das contribuições, devendo permanecer na proporção das receitas no mercado interno com suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência das contribuições para apropriação dos créditos vinculados a estas receitas.”

A autoridade tributária assim embasou o Despacho Decisório:

“No âmbito do recálculo dos percentuais em exame, restou necessário, ainda, outro ajuste: a exclusão das receitas financeiras, submetidas, à época, à alíquota zero (Decreto nº 5.442, de 9 de maio de 2005).

É que as receitas financeiras não estão associadas a custos, despesas ou encargos comuns; ao contrário, decorrem de operações perfeitamente segregáveis. Além disso, não se vinculam a uma venda de bens e serviços. Enquadram-se, pois, nas demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

O já citado art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, assegura a manutenção de créditos vinculados às receitas de vendas efetuadas com alíquota zero; não se refere, portanto, às receitas financeiras.”

Das planilhas elaboradas pela autoridade fiscal (“Apuração Pis-Cofins – DISAM RFB – 2010” (fls. 4701/4732), “Apuração Pis-Cofins – DISAM RFB – 2011” (fls. 4734/4765) e “Apuração Pis-Cofins – DISAM RFB – 2012” (fls. 4767/4798), verifica-se que “as receitas financeiras foram excluídas da apuração dos percentuais mensais aplicáveis aos créditos vinculados à receita não tributada no mercado interno”.

Da mesma maneira entendeu a decisão recorrida:

“As receitas financeiras por se submeterem no período à alíquota zero (Decreto nº 5.442, de 9 de maio de 2005) não integram o montante da base de cálculo a ser oferecido mensalmente à incidência e recolhimento das aludidas contribuições no regime da não-cumulatividade. Portanto, o valor correspondente às referidas receitas não compõe nem o montante da receita bruta sujeita à incidência não-

cumulativa e nem o da receita bruta total, auferida em cada mês, para não distorcer o percentual para o método de rateio proporcional, porque, de fato, sobre referidas receitas não há incidência e recolhimento, efetivo, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

O entendimento, além de coerente com a legislação em foco, se explica logicamente na medida em que evita distorções no cálculo do percentual de rateio dos custos, despesas e encargos comuns. Isso porque o percentual encontrado sem esta inclusão decorre, exatamente, do somatório das receitas que foram, efetivamente, tributadas com as incidências e recolhimentos das mencionadas contribuições tanto no regime da não-cumulatividade quanto no regime da cumulatividade.

(...)

No tocante ao cálculo do percentual de rateio dos créditos no mercado interno relacionados às receitas de vendas tributadas e aquelas efetuadas sob alíquota zero, suspensão, isenção ou não incidência, a exclusão das receitas financeiras é decorrência da própria leitura do art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, c/c o art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005.

O texto do mencionado art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, refere-se a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, não fazendo referência à eventuais créditos decorrentes de receitas financeiras.”

Pois bem.

Como se sabe, nos termos do art. 3º, §§ 7º e 8º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o método de rateio proporcional, que diz respeito ao cálculo dos créditos passíveis de desconto das contribuições a recolher, contempla as receitas sujeitas à incidência das contribuições, pela sistemática da não cumulatividade, senão vejamos:

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

(...)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas. (Vide Lei nº 10.865, de 2004)

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês. (destaquei)

Por sua vez, o art. 5º da Lei nº 10.637/2002 e o art. 6º da Lei nº 10.833/2003 estabelecem a utilização dos créditos vinculados às receitas não tributadas pelas contribuições:

Lei nº 10.637/2002

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

§ 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.

Lei nº 10.833/2003

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

§ 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.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação. (destaquei)

Portanto, tem-se que os créditos não utilizados nas formas previstas, quais sejam, dedução do valor da contribuição a recolher ou compensação de débitos próprios, são passíveis de ressarcimento.

Este Conselho posicionou-se, em inúmeras situações, no sentido de que as receitas financeiras integram as receitas sujeitas à incidência não cumulativa, mesmo durante o prazo em que as alíquotas das contribuições tiveram sua redução a zero. Isso se confirma, definitivamente, quando do reestabelecimento das alíquotas das contribuições, a partir de 01.07.2015, pelo Decreto nº 8.426/2015.

Reproduzo as ementas parciais dos acórdãos que assim decidiram:

“RATEIO PROPORCIONAL. CRÉDITOS. RECEITAS FINANCEIRAS.

As receitas financeiras devem ser consideradas no cálculo do rateio proporcional entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, aplicável aos custos, despesas e encargos comuns.

As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa das contribuições de PIS/Pasep e Cofins e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida. Assim, sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa dessas contribuições as receitas financeiras auferidas por pessoa jurídica que não foi expressamente excluída desse regime, ainda que suas demais receitas submetam-se, parcial ou mesmo integralmente, ao regime de apuração cumulativa (Solução de Consulta Cosit nº 387/2017).”

(Acórdão nº 9303-012.605, Processo nº 12585.720017/2012-84, sessão de 06.12.2021, Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas)

“RATEIO PROPORCIONAL DE CRÉDITOS. CÔMPUTO DAS RECEITAS FINANCEIRAS NA RECEITA BRUTA TOTAL

As receitas financeiras, submetidas à alíquota zero, integram o montante da receita bruta total, para fins do cálculo do percentual de rateio dos créditos entre os que podem ser ressarcidos/compensados e os que apenas se prestam a deduzir o valor a pagar.”

(Acórdão nº 3402-007.241, Processo nº 16366.720120/2012-60, sessão de 29.01.2020, Conselheiro Maysa de Sá Pittondo Deligne)

“REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL. RECEITA BRUTA TOTAL.

No cálculo do rateio proporcional para atribuição de créditos no regime da não-cumulatividade da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep, no valor da receita bruta total incluem-se as receitas das vendas de bens e serviços e todas as demais receitas, inclusive as financeiras.”

(Acórdão nº 3801-004.718, Processo nº 10840.003380/2005-19, sessão de 10.12.2014, Conselheiro Paulo Sergio Celani)

“CRÉDITOS DE COFINS. RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. ALÍQUOTA ZERO. INCLUSÃO NO CONCEITO DE RECEITA BRUTA TOTAL.

O art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.833/2003 não fala em receita bruta total, sujeita ao pagamento de COFINS, não cabendo ao intérprete criar distinção onde a lei não o faz. Impõe-se o cômputo das receitas financeiras no cálculo da receita bruta total para fins de rateio proporcional dos créditos de COFINS não-cumulativo.”

(Acórdão nº 3202-000.597, Processo nº 11080.010272/2007-76, sessão de 28.11.2012, Conselheiro Thiago Moura de Albuquerque Alves)

A decisão sobre a inclusão das receitas financeiras, para efeitos do rateio proporcional, exarada no Acórdão nº 3202-000.597, foi confirmada pela 3ª Turma da CSRF, por meio do Acórdão nº 9303-011.297.

A Solução de Consulta COSIT nº 387/2017 formaliza o entendimento no âmbito da RFB, em relação ao tema, cuja ementa passa-se a reproduzir:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EMENTA: RECEITAS FINANCEIRAS. REGIME DE APURAÇÃO.

As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida.

Assim, sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep as receitas financeiras auferidas por pessoa jurídica que não foi expressamente excluída desse regime, ainda que suas demais receitas submetam-se, parcial ou mesmo integralmente, ao regime de apuração cumulativa.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833/2003, arts. 10 e 15, V.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS EMENTA: RECEITAS FINANCEIRAS. REGIME DE APURAÇÃO.

As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa da Cofins e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida.

Sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa da Cofins as receitas financeiras auferidas por pessoa jurídica que não foi expressamente excluída desse regime, ainda que suas demais receitas submetam-se, parcial ou mesmo integralmente, ao regime de apuração cumulativa.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833/2003, arts. 10 e 15, V.”

Deste modo, para efeito do rateio proporcional dos créditos, as receitas financeiras integram as receitas sujeitas à incidência não cumulativa (numerador) e a receita bruta total (denominador), do que se deve dar provimento ao recurso nesta questão, para que seja recomposto o rateio com base nesta regra.

4. Das receitas de exportação

Aqui serão tratados, em conjunto, os temas quanto à participação no rateio das receitas de exportação; quanto aos créditos vinculados, proporcionalmente, às receitas de exportação, no caso da atuação da recorrente como comercial exportadora; e quanto à incidência das contribuições sobre parte das operações indiretas, por não atendimento aos requisitos para classificação na natureza de fim específico de exportação.

A recorrente vindica a manutenção e ressarcimento integral dos créditos apurados sobre os custos, despesas e encargos onerados pelo PIS e Cofins nas aquisições (frete, despesas com armazenagens, energia elétrica, aluguéis e demais insumos) e vinculados ao total da receita bruta de exportação, considerando-se nesta os valores decorrentes das vendas de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação.

A autoridade tributária assim descreve as inconsistências encontradas:

“**Exportações diretas.** No que diz respeito às exportações indicadas pela contribuinte como diretas, foram identificadas as seguintes ocorrências:

- notas fiscais de venda/remessa com informação de que as mercadorias haviam sido integral ou parcialmente adquiridas de outras empresas, bem como registros no Siscomex com indicação de outros fabricantes (NF no 53.156, por exemplo), configurando a atuação como comercial exportadora;
- nota fiscal de venda não constante dos DDE/RE indicados na planilha.

Nos casos em que a empresa atuou como comercial exportadora, pela venda de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, as receitas permanecem não tributáveis, mas a legislação veda a apuração de créditos (arts. 6º, § 4º, e 15, inciso III, da Lei nº 10.833, de 2003). Deste modo, foram ajustados os percentuais mensais aplicáveis aos créditos vinculados à receita de exportação, mediante a segregação das receitas de venda de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, com vistas à glosa dos respectivos créditos indevidamente apurados.

Quanto à NF no 53.941, não constante dos DDE/RE indicados na planilha (DDE no 2100335919/1 e RE no 10/0398212-001), restou inviável a visualização da exportação nos sistemas informatizados da RFB; contudo, foi verificado que os referidos registros aduaneiros se vinculam, na verdade, à NF 53.272, cuja exportação não foi glosada. Além disso, conforme consta daquela NF desvinculada, a exportadora não seria a fabricante da mercadoria, o que configuraria, portanto, a atuação como comercial exportadora. Neste caso,

também foi feita a glosa da exportação, com o consequente ajuste no rateio dos créditos.

É preciso esclarecer que as receitas decorrentes da atuação como empresa comercial exportadora, apesar de não tributáveis, foram efetivamente auferidas. Por esse motivo, ainda que a legislação impossibilite a apuração de créditos, devem integrar a receita bruta total, para efeito de cálculo da relação percentual, no denominador.

Exportações indiretas. Para subsidiar a análise das exportações apontadas como indiretas, correspondentes às vendas a comercial exportadora com o fim específico de exportação, e tendo em vista a sistemática adotada nas vendas com este fim, a interessada apresentou, além das informações registradas nas planilhas digitais, cópias de Conhecimentos de Transporte Rodoviário, de notas fiscais de remessa para depósito e de Memorandos de Exportação.

A não incidência das contribuições nestas operações está condicionada à observância de determinados **requisitos**, determinados pela legislação infralegal.

(...)

Em síntese, os três requisitos à não incidência das contribuições sobre as receitas decorrentes das operações de vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação são os seguintes:

- a destinatária da venda deve constar como exportadora da mercadoria na declaração de despacho de exportação – DDE registrada no Siscomex;
- a mercadoria deve ser remetida diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado;
- a venda deve ser efetuada por conta e ordem da empresa comercial exportadora.”

E conclui deste modo o Despacho Decisório:

“Resta claro que a exportação efetuada por um terceiro, distinto do adquirente da mercadoria, ou por outra empresa comercial exportadora na condição de fabricante, bem como o envio das mercadorias para locais diversos dos legalmente previstos, ou não comprovados, não se enquadram no conceito de vendas para comercial exportadora com o fim específico de exportação, e constituem, pois, violações aos requisitos necessários à fruição da respectiva não incidência das contribuições. (...)

Também não encontram guarida no referido conceito as exportações cujas notas fiscais de remessa não guardam correspondência com as notas fiscais de venda para a comercial exportadora, seja pela divergência entre os produtos (soja x milho), seja pela incongruência das datas (remessas posteriores às exportações), ou mesmo pela ausência de qualquer referência à comercial exportadora nas notas fiscais de remessa e nos tíquetes de pesagem.

Para as exportações indiretas cujas notas fiscais não foram apresentadas, não foi possível aferir se as supostas vendas foram efetivamente efetuadas por conta e ordem da empresa comercial exportadora indicada na planilha eletrônica. O mesmo raciocínio se aplica aos casos em que os memorandos de exportação não foram entregues.

Ocorre que as receitas decorrentes de operações de vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação que descumpriram os requisitos

necessários à não incidência das contribuições também não podem ser alcançadas pela suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, tendo em vista que tal suspensão, no caso dos autos, só poderia ser aplicada nos termos e condições estabelecidos na IN SRF nº 660, de 2006, e nem todos os requisitos ali fixados, para estas operações, são atendidos: o adquirente deve apurar o imposto de renda com base no lucro real, exercer atividade agroindustrial e utilizar o produto adquirido como insumo na fabricação dos produtos relacionados no art. 8º da mesma lei.

Neste contexto, as receitas de exportações indiretas que não cumpriram os três requisitos à não incidência das contribuições, conforme detalhado na tabela “DISAM RFB – Exportações 2010-2012” (fls. 4417/4696), foram reclassificadas como receitas de venda tributada no mercado interno; por conseguinte, foram ajustados os percentuais aplicáveis aos créditos vinculados a estas receitas, conforme demonstrado nas “Receitas consideradas no cálculo dos ÍNDICES DE RATEIO dos créditos” das planilhas “Apuração Pis-Cofins – DISAM RFB – 2010” (fls. 4701/4732), “Apuração Pis-Cofins – DISAM RFB – 2011” (fls. 4734/4765) e “Apuração Pis-Cofins – DISAM RFB – 2012” (fls. 4767/4798).”

Pois bem.

Em relação ao cálculo do rateio, no que diz respeito às receitas de exportação, o tratamento a ser conferido depende da modalidade – exportação direta e indireta –, nos termos das ementas parciais transcritas a seguir:

“EXPORTAÇÃO DE TERCEIROS. COMPRAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. RECEITA. SEGREGAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL.

As receitas de exportação consideradas na proporcionalidade com a receita bruta são aquelas decorrentes da produção própria do exportador e, por vedação legal expressa, devendo ser segregadas daquele rol as receitas de exportação de terceiros, oriundas das compras com fim específico de exportação.”

(Acórdão nº 9303-012.026, Processo nº 13854.000160/2004-91, sessão de 10.10.2021, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos)

“CRÉDITO. CÁLCULO. RATEIO. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. COMERCIAL EXPORTADORA. EXCLUSÃO.

As receitas decorrentes de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação não integram o total das receitas de exportação da empresa comercial exportadora, para efeito de cálculo do índice de rateio utilizado, na apuração do crédito da contribuição passível de aproveitamento.”

(Acórdão nº 9303-005.815, Processo nº 10950.001882/2007-20, sessão de 10.10.2021, voto vencedor do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal)

Com base nisso, pertinente a reclassificação das receitas de exportação indiretas que não cumpriram os requisitos, do que reputo correto o procedimento fiscal e nego provimento ao pleito recursal.

Em relação à apuração dos créditos, adoto como minhas as razões de decidir do voto vencedor, constantes do Acórdão nº 9303-005.815, do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal:

“(…) as receitas de exportação decorrem de vendas de mercadorias próprias e de mercadorias adquiridas de terceiros com o fim específico de exportação.

A Lei nº 10.833, de 29/12/2003, assim dispõe sobre os créditos da Cofins não cumulativa, vinculados às exportações:

"Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I exportação de mercadorias para o exterior;

(...).

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

§ 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.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, **ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.**"(destaque não original).

Ora, nos termos deste dispositivo, **é vedado o aproveitamento (desconto) de créditos vinculados às receitas de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, por da parte da exportadora (comercial/trading).** Assim, se tais receitas não geram créditos para a exportadora, obviamente, que não podem integrar as receitas de exportação, para efeito de cálculo do índice de rateio utilizado para a apuração dos créditos da contribuição a que o contribuinte faz jus. (...)” (destaquei)

Com efeito, não há como reverter as glosas de créditos vinculados às receitas de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, por da parte da recorrente, em razão de expressa vedação.

Prosseguindo, a defesa sustenta o reconhecimento, como receita de exportação sem incidência de PIS e COFINS, das vendas com fim específico de exportação, independente das mercadorias terem sido, diretamente, remetidas a recinto alfandegado:

“Ocorre que encerrada a fiscalização, o agente fiscal, em seu entendimento, descaracterizou como receita de exportação algumas destas exportações indiretas (mesmo estando devidamente comprovadas pelos documentos apresentados para

a fiscalização), sob os argumentos de que a mercadoria não teria sido remetida, ou que, não haveria comprovação que as mercadorias teriam sido remetidas diretamente para recinto alfandegado, em venda por conta e ordem da empresa comercial exportadora constante no despacho de exportação, entendendo desta forma que as mercadorias que não foram remetidas diretamente para embarque de exportação ou recinto alfandegado, não se caracterizariam como exportação e por este motivo deveriam sofrer incidência de PIS e Cofins como se mercado interno fosse.

(...)

Portanto, embora a mercadoria não tenha sido remetida diretamente para embarque ou recinto alfandegado, por razões igualmente óbvias, quais sejam: não há infraestrutura adequada ao armazenamento até o quantitativo necessário a formar o "embarque", todavia, no CASO, há documentos próprios que comprovam a efetiva exportação da mercadoria objeto das transações (Contratos, Memorandos, RE, DDE,); por conseguinte a exportação da mercadoria não pode ser descaracterizada, sob pena de configurar excesso de formalismo.

O excesso de formalismo não pode prejudicar o direito do Contribuinte a isenção prevista em Lei. Neste caso, cumpre lembrar a inteligência do art. 2º da Lei 9.784/99.”

A recorrente entende que *“comprovado que o destino final da mercadoria será a exportação, todas as vendas com o fim específico de exportação não devem sofrer incidência de PIS e Cofins”*.

Não assiste razão à recorrente.

O Decreto-Lei nº 1.248/1972 estabeleceu que:

Art.1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:

- a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;
- b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

Na mesma seara, em relação ao tema do fim específico de exportação, contudo, quanto à suspensão do IPI, tem-se o que determinou o art. 39 da Lei nº 9.532/1997:

Art. 39. Poderão sair do estabelecimento industrial, com suspensão do IPI, os produtos destinados à exportação, quando:

- I - adquiridos por empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;
- II - remetidos a recintos alfandegados ou a outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação.

(...)

§ 2º 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.

Nesse tema, em recente decisão, a 3ª Turma da CSRF entendeu que devem ser obedecidos os requisitos das vendas com o fim específico de exportação, ementada da seguinte forma:

“VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS.

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

(Acórdão nº 9303-014.390, Processo nº 10783.900944/2012-14, sessão de 20.09.2023, Conselheira Semíramis de Oliveira Duro)

Disto, adoto como minhas as razões de decidir do referido acórdão:

“O Contribuinte sustenta que os memorandos de exportação apresentados à época da fiscalização são suficientes para comprovar a efetiva exportação dos produtos saídos da sua sede (produtora-exportadora) com esse fim específico (exportação), uma vez que neles estão registrados todos os dados da operação, lançados pelas empresas - devidamente habilitadas perante os órgãos competentes (cadastro no SISCOMEX) - responsáveis pelo despacho/desembaraço aduaneiro e posterior embarque dos produtos para o exterior.

(..)

Observa-se dos textos normativos que não basta comprovar a venda para uma comercial exportadora ou e/ou que a exportação foi por ela realizada. A operação de venda tem que ter sido feita com o “fim específico de exportação” e cumpridos os requisitos para tal, que estão expressamente previstos na Lei (não cabendo interpretação ampliativa, como obsta o art. 111, do CTN), e que permitem o efetivo controle aduaneiro exercido pela Administração Tributária.

Logo, os produtos devem ser remetidos **diretamente** do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados.”
(destaque no original)

Faz-se necessário reproduzir outros julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais no mesmo sentido:

“DESPESAS DE FRETES. MERCADORIA ADQUIRIDA COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITO. VEDAÇÃO LEGAL.

É expressamente vedado pela legislação tributária o aproveitamento de crédito da COFINS não cumulativa, calculado sobre os custos de aquisições de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, por parte da comercial exportadora. O mesmo tratamento deve ser aplicado sobre os respectivos fretes e demais despesas, somente sendo admitido o creditamento em operações de exportação de produtos próprios.”

(Acórdão nº 9303-012.971, Processo nº 13971.001036/2005-98, sessão de 16.03.2022, voto vencedor do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos)

“VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Consideram-se isentas da contribuição para o PIS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação somente quando comprovado que os produtos tenham sido remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, devidamente comprovados pelos memorandos de exportação.”

(Acórdão nº 9303-010.212, Processo nº 15578.000314/2008-19, sessão de 10.03.2020, Conselheira Vanessa Marini Cecconello)

“NÃO-CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

As vendas para as empresas comerciais exportadoras somente são consideradas como tendo o fim específico de exportação quando remetidas diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado. A eventual posterior exportação dos produtos não supre o descumprimento dessas condições.”

(Acórdão nº 9303-010.119, Processo nº 10315.000781/2003-01, sessão de 10.03.2020, Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire)

“ISENÇÃO. VENDA PARA EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA.

São isentas da contribuição para o PIS as vendas realizadas com o fim específico de exportação, desde que os produtos sejam remetidos diretamente do estabelecimento produtor-vendedor para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora adquirente.”

(Acórdão nº 9303-008.767, Processo nº 10980.004953/2006-16, sessão de 13.06.2019, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos)

Portanto, voto por negar provimento aos pleitos da recorrente constantes deste título.

5. Dos fretes sobre compras de fertilizantes e sementes

No período analisado, a recorrente adquiriu produtos utilizados como insumo ou para revenda sujeitos à alíquota 0% de PIS e Cofins, sendo esses adubos, fertilizantes, corretivos e sementes. Acontece que a autoridade fiscal glosou os créditos sobre as despesas de fretes de tais mercadorias, conforme disposto no Despacho Decisório:

“Aquisições de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições. Das operações da empresa, destacam-se as aquisições e revendas de produtos sujeitos à alíquota zero relacionados no art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, tais como adubos,

fertilizantes, defensivos agropecuários, sementes, corretivos de solo, entre outros.

São relevantes, também, as entradas e saídas de determinados produtos in natura de origem vegetal, para os quais havia, durante o período fiscalizado, a suspensão da incidência das contribuições, conforme disposto no art. 9º da mesma lei. Predominam, neste, caso, o milho e a soja.

(...)

Esta glosa, a mais expressiva dos autos, refere-se aos créditos apurados sobre despesas de fretes em aquisições de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições. A ocorrência foi verificada a partir da análise dos arquivos “Fretes 2010.xlsx”, “Fretes 2011.xlsx” e “Fretes 2012.xlsx”, com a identificação dos registros em que o código “NCM DO PRODUTO PREDOMINANTE” e/ou a descrição do “PRODUTO PREDOMINANTE” correspondem aos referidos bens.

Nos arquivos citados no parágrafo anterior, foram descritos os produtos “CORRETIVO DO SOLO”, “ESPALHANTE”, “FERTILIZANTE FOLIAR”, “FERTILIZANTE QUÍMICO”, “FUNGICIDA”, “HERBICIDA”, “INSETICIDA”, “SEMENTE DE AVEIA”, “SEMENTE DE MILHO”, “SEMENTE DE SOJA”, “SEMENTE DE TRIGO”, “TRIGO EM GRÃOS”, acompanhados de seus respectivos códigos NCM. Estes produtos estão sujeitos à alíquota zero, nos termos do art. 1º da Lei no 10.925, de 2004.

Pois bem. Já foi dito que o frete na aquisição de mercadorias ou de insumos, quando contratado com pessoa jurídica e suportado pelo adquirente, pode gerar créditos das contribuições, pois integra, segundo a técnica contábil e a legislação fiscal, o custo de aquisição destes bens.

Tendo em conta que o valor do frete integra o mencionado custo, a possibilidade de apuração de crédito sobre a despesa com este serviço deve ser determinada a partir da possibilidade, ou não, de apropriação de crédito em relação aos bens transportados. Há de se observar, portanto, a natureza destes bens, de modo que nem toda despesa de frete possui o condão de gerar créditos da não cumulatividade, mas apenas aquela vinculada à compra de mercadorias ou de insumos cuja apuração de crédito também esteja legalmente assegurada.”

Com a devida vênia, possuo entendimento diverso, alinhado com a jurisprudência deste Conselho. Tenho votado, de forma recorrente, por exemplo, nos Acórdãos nºs 3301-012.007, 3301-013.132 e 3301-013.522, no sentido de que as despesas com frete tributado pelas contribuições, ainda que se refiram à aquisição de mercadorias sujeitas à não incidência, gera direito ao crédito para o adquirente.

Entendo ser improcedente a subsunção efetuada pela autoridade tributária e pela decisão recorrida, no sentido de que o produto submetido à alíquota zero “contaminaria” também os serviços a ele associados. Portanto, é possível um bem, não sujeito ao pagamento das contribuições, ser objeto de uma operação de transporte tributada.

A interpretação restritiva no sentido de excluir as operações de frete, na ponta da aquisição de bens utilizados como insumos, do levantamento de crédito, a meu ver, afronta ao princípio da não-cumulatividade.

Concluo, desta feita, por reverter as glosas sobre os fretes ora tratados.

6. Dos fretes sobre operação de transferência de mercadorias, remessas e retornos de mercadorias para armazéns

A recorrente roga pela manutenção dos créditos apurados sobre o total das aquisições de serviços de fretes junto de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aplicados no transporte de adubos, fertilizantes, corretivos e sementes, bem como, serviços de fretes prestados por pessoas jurídicas, aplicados nas aquisições de insumos de pessoas físicas, uma vez que estes fretes foram adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País com incidência de PIS e Cofins.

Da mesma maneira, requer a manutenção dos créditos apurados sobre a totalidade das despesas com fretes adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, sejam as despesas com fretes em operações de vendas ou, despesas com fretes relativo às transferências entre estabelecimentos, bem como, fretes aplicados nas remessas e retornos de armazéns.

Por sua vez, a autoridade tributária expõe as seguintes inconsistências em relação aos dispêndios com fretes:

“Aquisições de pessoas físicas. A presente glosa diz respeito aos créditos calculados sobre despesas de fretes na aquisição de mercadorias de pessoa física. (...)

É sabido que, no que diz respeito aos créditos básicos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inexistente direito em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa física (art. 3º, § 3º, inciso I, da Lei no 10.637, de 2002, e da Lei no 10.833, de 2003). Não há que se falar, portanto, em apuração de crédito sobre os fretes relacionados a estas aquisições, pois os mesmos consistem em parte do custo de aquisição.

Aquisições ou vendas indeterminadas. A presente glosa foi aplicada sobre os valores das despesas de fretes em aquisições ou vendas indeterminadas. A ocorrência foi verificada a partir da análise dos arquivos “Fretes 2010.xlsx”, “Fretes 2011.xlsx” e “Fretes 2012.xlsx”, com a localização dos registros nos quais o código “NCM DO PRODUTO PREDOMINANTE” e a descrição do “PRODUTO PREDOMINANTE” foram preenchidos com “0” (zero).

Transferências. A presente glosa refere-se a créditos calculados sobre despesas de fretes em transferências de bens entre os estabelecimentos da contribuinte, e se justifica por ausência de previsão legal para a tomada de crédito.

(...)

Remessas para armazéns gerais e seus respectivos retornos. Esta glosa diz respeito aos créditos calculados sobre despesas de fretes em operações de remessas de mercadorias para depósito fechado ou armazém geral e de seus respectivos retornos, ainda que simbólicos, e se motiva por inexistência de fundamento legal.

(...)

Devoluções. Não há previsão legal para apuração de créditos sobre despesas de fretes em devoluções de compras e de vendas.

(...)

Remessas em bonificação, doação ou brinde. Remessa de amostra grátis. A glosa em destaque atinge os créditos calculados sobre as despesas de fretes em remessas em bonificação, doação ou brinde, e sobre remessa de amostra grátis.

As bonificações em mercadorias ocorrem quando há abatimento no preço praticado por meio da entrega de mercadorias em quantidade superior àquela que seria recebida pelo comprador ao preço usual de venda. Se tais bonificações constarem da nota fiscal e independerem de evento posterior à emissão desse documento, corresponderão a descontos incondicionais, cujas receitas não integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Por outro lado, se não houver atribuição de valor às mercadorias bonificadas na nota fiscal de venda, não haverá sua exclusão da base de cálculo, pois a receita bruta não terá sido afetada pelo valor correspondente a essas mercadorias.

Já as remessas de mercadorias a título de doação não representam receita de venda para o doador, mas sim um ato de mera liberalidade sua, nos termos do art. 538 do Código Civil; logo, não estão abrangidas pela incidência das contribuições.

O fornecimento de amostra grátis, do mesmo modo, não integra o conceito de receita bruta para fins de tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; portanto, também não está abrangido pela referida incidência.”

De acordo com a legislação do PIS/COFINS não cumulativo, o serviço de frete que concede direito a desconto de crédito das contribuições se dá, somente, em duas hipóteses:

1. no art. 3º, II, das leis de regência, quando enquadrado como serviço adquirido como insumo na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou
2. no art. 3º, IX e art. 15, da Lei nº 10.833/03, na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Apesar da existência de duas regras legais que autorizem o crédito, não existe a possibilidade de utilização indiscriminada do serviço de frete. A lógica do regramento é a relação com o produto a ser vendido ou com o serviço a ser prestado. Nesse sentido, ou o frete liga-se, intimamente, às matérias-primas adquiridas, que serão transformadas no bem acabado, ou o frete vincula-se ao produto finalizado, precisamente na operação de venda.

Vejamos a legislação citada:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Como muito bem esclarece Carlos Augusto Daniel Neto¹, sobre o tema:

“Ressalte-se que, apesar da existência de dois fundamentos legais distintos a autorizar o levantamento de créditos de frete, isso *não* significa dizer que eles poderão ser utilizados indiscriminadamente. Pelo contrário, cada um deles abrange um conjunto de situações específicas e sem margem lógica de superposição de incidências.

O *frete na aquisição de bens* se baseia no citado artigo 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, o qual se conecta com a questão dos *insumos* (daí ser chamado de *frete insumo*). O seu fundamento mediato é o fato do bem adquirido depender do serviço de frete para estar disponível para produção, fabricação ou prestação de serviços, tornando-se *essencial* a essas atividades econômicas.

Aqui não há qualquer conflito com o artigo 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, que se destina a regular apenas o frete relacionado à venda (*frete de venda*), e não à compra. Pelo contrário, há uma *harmonia* entre eles, pois se o vendedor arcar com o custo do frete, ele se creditará com base no inciso IX, ao passo que caso o comprador assumira esse ônus, ele se creditará com fulcro no inciso II, evitando-se assim qualquer espécie de duplo creditamento, alheio ao escopo da não cumulatividade.

(...)

O mesmo tratamento é dado também às hipóteses em que a empresa possua um processo produtivo descentralizado, que demande que o produto *inacabado* passe por diversos estabelecimentos, ou, que o bem seja remetido a outra pessoa jurídica para a realização de *industrialização por encomenda*. Como se trata de um *"serviço-insumo"*, dentro do processo produtivo, tem-se reconhecido o direito ao crédito, a exemplo da SC Cosit nº 631/2017 e nos Acórdãos CSRF nº 9303-010.477 (j. 18/6/2020) e nº 9303-009.716 (j. 16/10/2019).

Situação distinta é aquela que envolve a movimentação do *produto acabado*, cuja *elaboração de sua forma final foi concluída*, entre estabelecimentos do mesmo contribuinte (chamado usualmente de *frete logístico ou intercompany*, que mencionamos no início do artigo).”

Muito bem.

As pessoas físicas não são contribuintes das contribuições do PIS e da Cofins, existindo vedação quanto ao levantamento de crédito na aquisição de bens delas provenientes, nos termos do art. 3º, § 2º, I, e § 3º, I e II, das leis de regência das contribuições.

¹ <https://www.conjur.com.br/2022-abr-13/direto-carf-pis-cofins-fretes-intercompany-estamos-volta-futuro/>

Contudo, em relação às despesas de fretes de produtos adquiridos de pessoas físicas, caso o serviço de transporte foi prestado por pessoa jurídica domiciliada no País e tributado pelas contribuições, entendo que tal serviço deva receber o mesmo tratamento dos fretes de mercadorias sujeitas a não incidência das contribuições, conforme analisados acima. Entendo que, em obediência ao regime da não cumulatividade, como inexistente vinculação entre o serviço adquirido como insumo e o tratamento tributário da mercadoria transportada, é possível o direito ao crédito.

Desta maneira, tem-se que:

“FRETES. TRANSPORTE DE INSUMOS E DE MERCADORIAS PARA REVENDA ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Dá direito a crédito o valor dispendido a título de frete, prestado por contribuinte pessoa jurídica domiciliada no País, ainda que se refira a mercadorias adquiridas de pessoas físicas.”

(Acórdão nº 3803-003.564, Processo nº 11065.901565/2011-39, sessão de 27.09.2012, Conselheiro Helcio Lafeta Reis)

Portanto, com respaldo no art. 3º, § 3º, I e II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, revento essas glosas.

Quanto aos fretes das aquisições ou vendas indeterminadas, por ausência de documentação comprobatória ao que se referem, as glosas devem ser mantidas.

No que diz respeito aos fretes de transferências, remessas para armazéns gerais e seus respectivos retornos, devoluções, remessas em bonificação, doação ou brinde, e remessa de amostra grátis, o art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003 é cristalino, os fretes permitem a tomada de crédito quando se tratar de operação de venda.

Desta forma, voto por reverter, apenas, as glosas dos serviços de fretes contratados junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País, ainda que se trate do transporte de bens adquiridos de pessoas físicas.

7. Do crédito presumido – atividade agroindustrial – produção das mercadorias de origem vegetal classificadas nos capítulos 8 a 12 da NCM

A recorrente pugna pelo reconhecimento do processo produtivo como atividade agroindustrial por ela desempenhada, referente aos insumos adquiridos de pessoas físicas e pessoas jurídicas com suspensão, utilizados na produção das mercadorias classificadas nos capítulos 8 a 12 (soja e milho) da NCM, relacionadas no caput do art. 8º da lei 10.925/2004.

Após extenso arrazoado sobre os temas: atividade agroindustrial; atividade rural; aquisição de insumos utilizados na produção; atividade econômica de produção das mercadorias dos capítulos 8 a 12 da NCM; distinção entre insumos agropecuários e produtos resultantes do processo de beneficiamento destinado à alimentação humana ou animal; beneficiamento e industrialização; conceito de cerealista e produtor; crédito presumido na aquisição de produto *in natura* de pessoa física empregados na produção de mercadorias destinadas ao consumo humano ou animal; criação, pela fiscalização, de exceção ao direito de crédito; e a violação, pela fiscalização, ao GATT, que institui a regra de completa desoneração das exportações; a recorrente pleiteia o direito ao crédito presumido.

Por sua vez, a autoridade fiscal constatou que a recorrente “*atua no comércio e na distribuição de insumos agrícolas, bem como no recebimento, na importação e na exportação de cereais, além da produção de sementes de soja e trigo*”, inclusive constata que assim é descrito pela recorrente em sua página eletrônica na *internet*: <http://www.disam.com.br/> (menu “Institucional”, acesso em 11/11/2015), bem como a recorrente consta no rol de associados da ACEBRA – Associação das Empresas Cerealistas do Brasil.

Ademais, a recorrente apresentou, à fiscalização (fls. 1.451/1.452), o processo de beneficiamento de cereais:

“O processo industrial em uma unidade de beneficiamento de grãos, do recebimento à comercialização, passa por diversas etapas:

- Primeiramente, o produto chega até a unidade de beneficiamento, por conta do próprio produtor rural;
- Ao chegar a unidade, o caminhão para na balança para aferição de seu peso total bruto, bem como para classificação do produto entregue, conforme sua qualidade;
- A classificação consiste na retirada de cinco ou mais amostras do produto, em diferentes pontos. Tais amostras são analisadas a fim de verificar a quantidade de impureza existente, assim como o percentual de umidade, grãos quebrados, ardidos ou avariados;
- O caminhão segue então para as chamadas moegas, onde é descarregado através de tombadores, sistemas de descarga automatizados;
- Após a descarga, o caminhão passa novamente pela balança para aferida a tara, que é o peso do caminhão vazio;
- Em seguida, o produto é transportado por meio de elevadores até máquinas de limpeza;
- Essas máquinas possuem diversas peneiras vibratórias que visam retirar as impurezas tais como: pedaços de sabugo, cascas, vagens, terra e demais materiais estranhos, que chegam com o produto;
- As impurezas escoam por compartimentos, onde são ensacadas;

- O produto é destinado então ao secador. O secador consiste num compartimento aquecido por fornalhas de fogo direto que são abastecidas por lenha. Esse processo visa retirar a umidade excessiva do produto por meio de troca de calor, com o objetivo de padronizá-lo;
- Na próxima etapa, o produto passa novamente pela máquina de limpeza, onde são retiradas impurezas mais leves, bem como grãos quebrados, que não atendem o padrão exigido;
- O produto é então transportado por elevadores e fitas até os silos armazenadores, onde fica estocado até seu embarque e é constantemente resfriado por um processo de ventilação chamado "aeração". Esse processo evita que os grãos armazenados germinem;
- Quando os produtos armazenados são exportados, o caminhão que fará o transporte chega na unidade e passa primeiramente pela balança para aferir sua tara. No mesmo local, elevadores transportam o produto, que escoam para o caminhão, até que a carga esteja completa;
- Logo após, ele é pesado novamente, é expedida a nota fiscal e o produto segue diretamente para o porto de Paranaguá;"

Além disso, a recorrente apresentou regulamento da unidade armazenadora que demonstra que as máquinas instaladas são apropriadas para recepção, classificação, limpeza, secagem, armazenamento e expedição de grãos, do que se conclui que as atividades descritas são típicas de empresa cerealista, nos termos do art. 8º, § 1º, I, da Lei nº 10.925/2004.

Da análise dos autos e da descrição do processo pela qual passam os grãos, conforme a pela própria recorrente, nota-se que ela se enquadra como cerealista, do art. 3º, § 11, da Lei nº 10.833/2003, conforme entendimento da autoridade tributária, e não no art. 3º, § 5º, da mesma lei, como pretende a recorrente.

O contrato social da recorrente (fls. 5.110/5.120) demonstra bem o comprovado pela fiscalização, pelo que se observa na cláusula primeira, que assim dispõe:

CLÁUSULA PRIMEIRA – O objeto social da empresa passa a ser: CNAE: 46.22-2/00: Comércio Atacadista de soja; CNAE 46.83-4/00: Comércio, importação e exportação de: insumos, produtos agropecuários, defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes, sementes e mudas; CNAE 46.32-0/01: de cereais beneficiados e farinha de trigo; CNAE 46.61-3/00: de tratores, máquinas e implementos, peças e acessórios de uso na agropecuária; CNAE: 46.44-3/02: de medicamentos veterinários; CNAE 46.71- 1/00: de madeiras brutas e beneficiadas; CNAE 45.11-1/03: de veículos automotores; CNAE 46.49- 4/04: de móveis e artigos de colchoaria; CNAE 46.49-4/01: de equipamentos elétricos de uso pessoal e doméstico; CNAE 46.49-4/02: de aparelhos eletrônicos de uso pessoal e doméstico; CNAE 46.39- 7/01: de produtos alimentícios em geral; CNAE 46.47-8/01: de artigos de escritório e de papelaria; CNAE 46.51-6/01: de equipamentos de informática; CNAE 46.23-1/08: de matérias -primas agrícolas com atividade de fracionamento e acondicionamento associada; CNAE 46.23-1/09: de aditivos, concentrados, ingredientes, ração e suplementos para alimentação animal; CNAE 46.43-5/01: de calçados e artigos de couro; CNAE 46.49-4/99: de outros equipamentos e artigos de uso pessoal e doméstico não

especificados anteriormente; CNAE 46.41-9/0 1 de tecidos e confecções; CNAE 47.55-5/02: de artigos de armarinho; CNAE 10.62-7 /00: fabricação de farinha de trigo; CNAE 10 .64 - 3/00: industrialização de resíduos de milho; CNAE 10.99-6/99: industrialização de resíduos de soja; CNAE 01.41 -:1/01: produção, reembalagem e comércio de sementes certificadas; **CNAE 01.63-6/00: prestação de serviços a terceiros com secagem, beneficiamento e depósito de cereais, tratamento fitossanitários, serviços de armazém geral nos termos do decreto 1102 de 21/01/1903; armazém destinado à atividade de guarda e conservação de produtos agropecuários;** CNAE 46.11-7/00: representantes comerciais; CNAE 49.30-2/03: transporte rodoviário de cargas; CNAE 46.34-6/01: comércio atacadista de carne fresca, frigorificada ou congelada de bovinos, suínos e derivados; CNAE 46.34-6/02: comércio atacadista de aves abatidas, frescas, frigorificadas, congeladas ou derivados; CNAE 46.37-1/99: comércio, importação e exportação de complementos alimentares derivados de soja e outros vegetais; CNAE 46.31-1/00: comércio, importação e exportação de leite resfriado, pasteurizado, aro matizado e em pó. iogurtes, manteigas, queijo, requeijão e margarinas; CNAE 74.90- 1/03: consultoria e assessoria em gerenciamento na área de agronegócios, agronomia e agricultura; CNAE 46.69-9/99: comércio, importação e exportação de equipamentos de ginástica e condicionamento físico; CNAE 47.63-6/02: comércio, importação e exportação de artigos esportivos e aparelhos de ginástica; CNAE 45.30-7/01: comércio, importação e exportação de peças e acessórios novos de veículos automotores; CNAE 45.41-2/01: comércio, importação e exportação de motocicletas e motonetas novas e usadas; CNAE 66.19-3/99: prestação de garantias à terceiros; CNAE 33.14-7/12: manutenção e reparação de tratores agrícolas; CNAE 33.14-7/11: manutenção e reparação de máquinas e equipamentos para agricultura e pecuária; CNAE 46.14-1/00: representantes comerciais e agentes do comércio de máquinas equipamentos, embarcações e aeronaves; CNAE 52.11-7/99: armazenagem de produtos agrícolas para terceiros (defensivos agrícolas, corretivos do solo, sementes, fertilizantes, adjuvantes e espalhantes); e CNAE 49.30-2/02: transporte rodoviário de cargas em geral, interestadual e intermunicipal. (destaquei)

Por certo, não há produção/industrialização de mercadorias prontas para consumo humano ou animal, do que se verifica a atividade de cerealista (secagem, limpeza, padronização, armazenamento e comercialização), com a venda destes às pessoas jurídicas agroindustriais, que, então, aplicam o processo produtivo, que deixa os cereais aptos para consumo humano ou animal.

Quanto à classificação de suas atividades, a recorrente possui precedentes, no âmbito deste Conselho, contrárias ao entendimento que ora busca abrigo:

“CRÉDITO PRESUMIDO DA COFINS. PESSOA SECA, LIMPA, PADRONIZA, ARMAZENA E COMERCIALIZA CEREAIS SEM DEIXÁ-LOS PRONTOS PARA O CONSUMO ANIMAL OU HUMANO. NATUREZA JURÍDICA DE CEREALISTA. ENQUADRAMENTO NO §11, DO ART. 3º, DA LEI Nº 10.833/03.

As pessoas jurídicas que apenas secam, limpam, padronizam, armazenam e comercializam cereais, sem deixá-los prontos para o consumo humano ou animal, exercem a atividade de cerealista e não de agroindústria. Desse modo, o crédito a que elas tinham direito antes do advento da Lei nº 10.925/04 era o previsto no §11, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, e não o do §5º do mesmo artigo.

E, para ter direito a esse crédito, era necessário que venda fosse realizada à agroindústria.

CRÉDITO DA COFINS PREVISTO NO ART. 8º, DA LEI Nº 10.925/04.

O crédito previsto no art. 8º, da Lei nº 10.925/04 é destinado à agroindústria, de modo que as empresas cerealistas não têm direito a ele.”

(Acórdão nº 3401-002.372, Processo nº 10945.002333/2008-22, sessão de 22.08.2013, Conselheiro Jean Cleuter Simões Mendonça)

“CEREALISTA. VENDAS COM SUSPENSÃO PARA AGROINDÚSTRIA. VEDAÇÃO AO CRÉDITO.

É vedado o crédito em relação às vendas efetuadas por cerealistas, com suspensão, para as agroindústrias.”

(Acórdão nº 3201-002.238, Processo nº 10945.721073/2012-74, sessão de 22.06.2016, Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza)

Do exposto, a recorrente não faz jus ao crédito presumido que pleiteia.

8. Do ressarcimento do crédito presumido da agroindústria

A recorrente defende a manutenção do crédito presumido apurado na plenitude da lei, considerando o processo produtivo desempenhado, que seria atividade agroindustrial.

Como visto no tópico anterior, a recorrente é cerealista, do que não possui direito ao crédito presumido. Contudo, mesmo se fizesse, não há previsão legal para ressarcimento do crédito presumido.

Essa matéria está disciplinada nos artigos 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004, já reproduzidos. Os dispositivos permitiram que o crédito presumido apurado pelos contribuintes somente pode ser deduzido da contribuição de cada período de apuração.

Por conseguinte, inexistente previsão legal para o ressarcimento/compensação. Vejamos.

A compensação e o ressarcimento, admitidos pelo art. 6º da Lei nº 10.833/2003, contemplam unicamente os créditos apurados na forma do art. 3º daquela lei:

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:

(...) (destaquei)

A Instrução Normativa SRF n.º 600/2005, que disciplinava a restituição e a compensação, então vigente, dispunha em seu art. 21:

Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **apurados na forma do art. 3º** da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei n.º 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:

I - custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência; ou

III - aquisições de embalagens para revenda pelas pessoas jurídicas comerciais a que se referem os §§ 3º e 4º do art. 51 da Lei n.º 10.833, de 2003, desde que os créditos tenham sido apurados a partir de 1º de abril de 2005. (destaquei)

Em conjunto, o art. 3º da IN SRF n.º 636/2006 dispunha:

Do Direito ao Desconto de Créditos Presumidos

Art. 3º A pessoa jurídica agroindustrial que apure o imposto de renda com base no lucro real, inclusive a sociedade cooperativa que exerça atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar **podem descontar créditos presumidos** calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal.

(...)

§ 6º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo:

I - não constitui receita bruta da pessoa jurídica agroindustrial, servindo somente para dedução do valor devido de cada contribuição; e

II - não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento. (destaquei)

Posteriormente, a IN SRF n.º 660/2006 revogou a IN SRF n.º 636/06, mantendo-se o regramento do art. 3º, § 6º, II, desta no disposto no art. 8º, § 3º, II, daquela:

Do cálculo do crédito presumido

Art. 8º Até que sejam fixados os valores dos insumos de que trata o art. 7º, o crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins será apurado com base no seu custo de aquisição.

(...)

§ 3º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo:

I - não constitui receita bruta da pessoa jurídica agroindustrial, servindo somente para dedução do valor devido de cada contribuição; e

II - não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento. (destaquei)

Os créditos presumidos da agroindústria não são apurados na forma do art. 3º das leis de regência das contribuições, mas sim nos termos do art. 8º, § 3º, da Lei nº 10.925/04.

Já a utilização dos créditos presumidos está prevista no próprio art. 8º e no art. 15, do mesmo diploma legal, citados e transcritos anteriormente, ou seja, o crédito presumido pode ser utilizado apenas e tão somente para dedução da contribuição devida em cada período de apuração.

Esse é o entendimento da Câmara Superior em diversos julgados, cujas ementas parciais passo a reproduzir:

“CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há base legal para o ressarcimento e a compensação dos créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei 10.925/2004, para agroindustrial que produz bebidas lácteas. Inaplicabilidade ao caso concreto da legislação posterior.”

(Acórdão nº 9303-013.754, Processo nº 10920.906170/2012-13, sessão de 16.03.2023, Conselheiro Vinícius Guimarães)

“CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

O valor do crédito presumido a que fazem jus as agroindústrias somente pode ser utilizado para desconto do valor devido da contribuição apurada no período, não podendo ser aproveitado em ressarcimento. A autorização para ressarcir ou compensar os créditos presumidos apurados neste período alcança somente os pleitos formulados a partir de 01/11/2009.”

(Acórdão nº 9303-010.814, Processo nº 16349.000041/2007-80, sessão de 17.09.2020, voto vencedor do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal)

“CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. COMPENSAÇÃO COM OUTROS TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL OU RESSARCIMENTO EM ESPÉCIE. IMPOSSIBILIDADE.

O crédito presumido da agroindústria previsto no art. 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004 não se confunde com o crédito previsto no art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, ficando restrito o seu aproveitamento à compensação mediante abatimento das próprias contribuições para o PIS e a COFINS.”

(Acórdão nº 9303-008.050, Processo nº 10120.004233/2005-91, sessão de 20.02.2019, Conselheira Vanessa Marini Cecconello)

“CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. VEDAÇÃO.

O crédito presumido da agroindústria, correspondente à Cofins, apurado sobre aquisições de pessoas físicas e/ ou de pessoa jurídica, não sujeitas a esta contribuição, somente pode ser utilizado para dedução da contribuição apurada mensalmente, inexistindo amparo legal para o seu ressarcimento e/ ou compensação com outros tributos.”

(Acórdão nº 9303-007.627, Processo nº 13154.000169/2005-71, sessão de 20.11.2018, Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas)

“COFINS. CREDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. UTILIZAÇÃO.

Os créditos presumidos da agroindústria são apurados nos termos do art. 8º, §3º da Lei nº 10.925, de 2004, e podem ser utilizados apenas e tão somente para dedução da contribuição devida em cada período de apuração.

(Acórdão nº 9303-011.309, Processo nº 10945.721076/2012-16, sessão de 17.03.2021, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos)

A impossibilidade de ressarcimento do crédito presumido decorre da própria lei que o instituiu, como previsto no *caput* do art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004, que só permite seja utilizado como dedução dos débitos da própria exação.

Não por outro motivo, a RFB, por meio do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005, dispôs que: “o valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa” e que “não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento” por falta de previsão legal.

Desta maneira, por falta de previsão legal, não cabe ressarcimento de crédito presumido.

9. Previsão legal para incidência da SELIC

Por fim, pede a correção e ressarcimento do saldo dos créditos pleiteados na plenitude, com a incidência da taxa SELIC a partir de cada período de apuração.

Sobre o tema, de maneira elucidativa, discorreu o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, no seu voto do Acórdão nº 3301-012.384, no julgamento do Processo nº 16366.720737/2013-66, em sessão de 22 de março de 2023, que passo adotar como minhas as razões de decidir:

“Quanto à incidência da atualização monetária e pagamento de juros compensatórios sobre o ressarcimento de créditos do PIS e da Cofins, o art. 14 da

Lei nº 10.833/2003, que também se aplica ao PIS, vedava-os expressamente, assim dispondo:

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

No entanto, posteriormente, o STJ decidiu no julgamento dos REsp nºs 1.767.945, 1.768.060 e 1.768.415, sob a sistemática dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 (Código de Processo Civil), que é devida a correção monetária sobre o ressarcimento de saldos credores de créditos escriturais, quando há resistência do Fisco em deferir o pedido. Ainda, segundo a decisão desse Tribunal Superior, a resistência do Fisco se configura depois de decorridos 360 (trezentos e sessenta) dias contados da data de protocolo do respectivo pedido de ressarcimento.

A decisão no REsp nº 1.767.945, transitou em julgado na data de 28 de maio de 2020, cuja ementa reproduzimos, a seguir:

TRIBUTÁRIO. REPETITIVO. TEMA 1.003/STJ. CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS/COFINS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. APROVEITAMENTO ALEGADAMENTE OBSTACULIZADO PELO FISCO. SÚMULA 411/STJ. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TERMO INICIAL. DIA SEGUINTE AO EXAURIMENTO DO PRAZO DE 360 DIAS A QUE ALUDE O ART. 24 DA LEI N. 11.457/07. RECURSO JULGADO PELO RITO DOS ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015.

1. A Primeira Seção desta Corte Superior, a respeito de créditos escriturais, derivados do princípio da não cumulatividade, firmou as seguintes diretrizes: (a) "A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal" (REsp 1.035.847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 03/08/2009 - Tema 164/STJ); (b) "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco" (Súmula 411/STJ); e (c) "Tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07)" (REsp 1.138.206/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 01/09/2010 - Temas 269 e 270/STJ).

2. Consoante decisão de afetação ao rito dos repetitivos, a presente controvérsia cinge-se à "Definição do termo inicial da incidência de correção monetária no ressarcimento de créditos tributários escriturais: a data do protocolo do requerimento administrativo do contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007".

3. A atualização monetária, nos pedidos de ressarcimento, não poderá ter por termo inicial data anterior ao término do prazo de 360 dias, lapso legalmente concedido ao Fisco para a apreciação e análise da postulação administrativa do contribuinte. Efetivamente, não se configuraria adequado admitir que a Fazenda, já no dia seguinte à apresentação do pleito, ou seja, sem o mais mínimo traço de mora, devesse arcar com a incidência da correção monetária, sob o argumento de estar opondo "resistência ilegítima" (a que alude a Súmula 411/STJ). Ora, nenhuma oposição ilegítima se poderá identificar na conduta do Fisco em servir-se, na integralidade, do interregno de 360 dias para apreciar a pretensão ressarcitória do contribuinte.

4. Assim, o termo inicial da correção monetária do pleito de ressarcimento de crédito escritural excedente tem lugar somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

5. Precedentes: EREsp 1.461.607/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Rel. p/ Acórdão Ministro Sérgio Kukina, Primeira Seção, DJe 1º/10/2018; AgInt no REsp 1.239.682/RS, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 13/12/2018; AgInt no REsp 1.737.910/PR, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 28/11/2018; AgRg no REsp 1.282.563/PR, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 16/11/2018; AgInt no REsp 1.724.876/PR, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 07/11/2018; AgInt nos EDcl nos EREsp 1.465.567/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 06/11/2018; AgInt no REsp 1.665.950/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 25/10/2018; AgInt no AREsp 1.249.510/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 19/09/2018; REsp 1.722.500/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 13/11/2018; AgInt no REsp 1.697.395/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 27/08/2018; e AgInt no REsp 1.229.108/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ Acórdão Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 24/04/2018.

6. TESE FIRMADA: "O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)".

7. Resolução do caso concreto: recurso especial da Fazenda Nacional provido.

Essa mesma ementa foi utilizada nas decisões dos REsp nºs 1.768.060 e 1.768.415 que foram julgados no mesmo dia. Ambos os julgamentos trataram de pedidos de ressarcimento de créditos presumidos do PIS e da Cofins da agroindústria, assim ementados:

"6. TESE FIRMADA: "O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)"

Ressaltamos ainda que a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) levando-se em conta as decisões do STJ e o Parecer PGFN/CAT nº 3.686, de 17 de junho 2021, já atualizou o SIEF para aplicar os juros compensatórios, à taxa Selic, sobre os pedidos de ressarcimento do PIS e da Cofins depois de decorridos 360 (trezentos e sessenta) dias contados da data de protocolo do respectivo pedido, nos termos da Nota Técnica Codar nº 22/2021, data de 30/06/2021."

O pedido da recorrente foi no sentido de corrigir, pela SELIC, a partir de cada competência dentro da qual teria o direito. Esse entendimento não encontra respaldo na tese firmada acima reproduzida.

Portanto, deve-se reconhecer o direito à atualização monetária, sobre o montante do ressarcimento deferido, fruto desta decisão, considerando-se o termo inicial somente após escoado o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias, que o Fisco possuía para a análise do pedido administrativo.

De todo o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, para (1) reconhecer que as receitas financeiras devem ser

incluídas nas receitas sujeitas à incidência não cumulativa (numerador) e na receita bruta total (denominador), para efeito do rateio proporcional dos créditos; (2) reverter as glosas das despesas com fretes dos produtos adquiridos como insumos ou para revenda sujeitos à alíquota zero de PIS e de COFINS; (3) reverter as glosas dos serviços de fretes adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País para transporte de bens adquiridos de pessoas físicas; e (4) reconhecer o direito à atualização monetária, sobre o montante do ressarcimento deferido, após decisão administrativa, considerando-se o termo inicial somente após escoado o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, para (1) reconhecer que as receitas financeiras devem ser incluídas nas receitas sujeitas à incidência não cumulativa (numerador) e na receita bruta total (denominador), para efeito do rateio proporcional dos créditos; (2) reverter as glosas das despesas com fretes dos produtos adquiridos como insumos ou para revenda sujeitos à alíquota zero de PIS e de COFINS; (3) reverter as glosas dos serviços de fretes adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País para transporte de bens adquiridos de pessoas físicas; e (4) reconhecer o direito à atualização monetária, sobre o montante do ressarcimento deferido, após decisão administrativa, considerando-se o termo inicial somente após escoado o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator