



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10950.001882/2007-20
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-005.815 – 3ª Turma
Sessão de 17 de outubro de 2017
Matéria COFINS
Recorrente FERTIMOURÃO AGRÍCOLA EIRELI - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

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.

CRÉDITOS. COMBUSTÍVEIS. GLOSA.

Mantém-se a glosa dos créditos aproveitados indevidamente sobre os gastos com combustíveis que não foram utilizados na produção industrial dos produtos fabricados e vendidos.

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. CEREALISTA. APROVEITAMENTO. VEDAÇÃO.

A pessoa jurídica que exerce cumulativamente as atividades de limpeza, padronização, armazenagem e comercialização de produtos agrícolas, soja e milho, não faz jus ao crédito presumido da agroindústria a título de Cofins.

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. VEDAÇÃO.

Os saldos credores trimestrais de créditos presumidos da agroindústria, a título de Cofins, não são passíveis de ressarcimento/compensação.

SALDO CREDOR TRIMESTRAL. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. VEDAÇÃO.

É expressamente vedado por lei a atualização monetária do ressarcimento do saldo credor trimestral dos créditos da Cofins não cumulativa, pela taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Demes Brito e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Demes Brito. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(Assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen e Vanessa Marini Ceconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão nº **3801-004.377**, da 1ª Turma Especial da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que, por voto de qualidade, negou provimento ao recurso, consignando a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL. RESSARCIMENTO.

No cálculo do rateio proporcional para atribuição de créditos no regime da não cumulatividade das contribuições sociais, exclui-se da proporção as receitas de exportação decorrentes das aquisições de mercadorias com fim específico de exportação.

VENDAS MERCADO INTERNO E EXTERNO. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS COMUNS. RATEIO PROPORCIONAL.

A determinação do crédito pelo rateio proporcional, entre receitas de exportação e receitas do mercado interno, aplica-se somente aos custos, despesas e encargos que sejam vinculados às receitas de mercado interno e exportação.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEIS. COMPROVAÇÃO.

Os combustíveis utilizados ou consumidos diretamente no processo fabril geram o direito de descontar créditos da contribuição apurada de forma não cumulativa, todavia o reconhecimento dos créditos está condicionado a efetiva comprovação de que as aquisições de combustíveis são utilizadas efetivamente no processo produtivo.

CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. CEREALISTA. VEDAÇÃO.

Há vedação legal ao aproveitamento do crédito presumido para as cerealistas que exerçam cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal.

VENDAS COM SUSPENSÃO. VIGÊNCIA. DO ART. 9º DA LEI Nº 10.925, DE 2004.

O art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004 teve eficácia a partir de 4 de abril de 2006, data prevista na norma regulamentadora, in casu, a Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006.

RESSARCIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CORREÇÃO MONETÁRIA PELA TAXA SELIC. VEDAÇÃO EXPRESSA.

É incabível, por expressa vedação legal, a incidência de atualização monetária pela taxa Selic sobre o ressarcimento de créditos de contribuição não cumulativa.

Recurso Voluntário Negado. ”

Irresignado, o sujeito passivo opôs Embargos de Declaração, alegando que a decisão prolatada incorreu em contradição entre a decisão e seus fundamentos, requerendo:

- O recebimento dos embargos;
- Que seja sanada a contradição para o fim de dar provimento ao recurso voluntário para:

-
- ✓ Manutenção do método de rateio proporcional, identificando a proporcionalidade destes em relação ao total das receitas de exportação, total das receitas no mercado interno tributadas e o total das receitas no mercado interno não tributadas;
 - ✓ Manutenção do crédito de PIS e Cofins sobre o total das aquisições de combustíveis;
 - ✓ Reconhecimento do processo produtivo;
 - ✓ Manutenção do crédito presumido, considerando o processo produtivo desempenhado;
 - ✓ Ressarcimento integral dos créditos vinculados a receita no mercado interno com suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência das contribuições, inclusive na proporção das receitas financeiras tributadas à alíquota zero;
 - ✓ Exclusão da base de cálculo das contribuições a totalidade das vendas efetuadas com suspensão das contribuições em conformidade com o art. 9º da Lei 10.925/04;
 - ✓ Correção e ressarcimento dos valores pleiteados com a incidência da taxa Selic a partir de cada período de apuração.

Em Despacho às fls. 527 a 528, os Embargos foram rejeitados pela inexistência de vícios no acórdão embargado.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial, requerendo a reforma do acórdão recorrido contra as seguintes matérias:

- Rateio dos créditos apurados;
- Glosa das aquisições de combustíveis;
- Aproveitamento do crédito presumido da atividade agroindustrial;
- Possibilidade de ressarcimento do crédito presumido;
- Vendas efetuadas com suspensão; e
- Atualização monetária.

Em Despacho às fls. 715 a 722, foi dado seguimento parcial em relação às matérias “rateio dos créditos apurados”, “glosa das aquisições de combustíveis”, “aproveitamento do crédito presumido da atividade agroindustrial”, “possibilidade de

ressarcimento do crédito”, e “atualização monetária (SELIC)”. Não sendo, assim, admitido em relação à matéria “vendas efetuadas com suspensão – eficácia do art. 9º da Lei 10.925/04”. O presidente da 1ª Câmara da 3ª Seção em exercício à época aprovou e adotou os fundamentos do r. Despacho para dar seguimento parcial.

Contrarrazões ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo foram apresentadas pela Fazenda Nacional, requerendo, preliminarmente, a inadmissão do recurso em relação à forma de utilização do crédito presumido e, no mérito, que seja integralmente negado provimento ao recurso, mantendo-se o acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, entendo que devo conhecê-lo, na parte admitida em Despacho, eis que atendidos os critérios de conhecimento trazidos pelo art. 67 do RICARF/2015 – com alterações posteriores. O que concordo com o despacho de exame de admissibilidade.

Ora, em relação à discussão acerca:

- Do rateio dos créditos apurados, foi comprovada a divergência, vez que a decisão recorrida entendeu pela exclusão das receitas de exportação decorrentes das aquisições de mercadorias com fim específico de exportação do cálculo do rateio proporcional e o acórdão indicado como paradigma de nº 3202-001.618 concluiu pela não exclusão dos valores de receita que se originaram de operações com o fim específico de exportação;
- Das aquisições de combustíveis, foi comprovada a divergência, eis que enquanto o aresto recorrido adotou um conceito restritivo de insumo e o indicado como paradigma de nº 203.12.896 reconheceu o direito de aproveitar créditos decorrentes de aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados no processo produtivo e nas operações de vendas e entrega direta da produção;
- Do crédito presumido da atividade agroindustrial, foi comprovada a divergência, vez que o aresto recorrido entendeu pela vedação legal ao aproveitamento do crédito presumido por enquadrar o

sujeito passivo como cerealista que exerce cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos *in natura* de origem vegetal e o acórdão indicado como paradigma de nº 3202-001.618 divergiu da interpretação relativa ao processo produtivo de grão e o conceito de agroindústria, sem a restrição ao direito creditório;

- Da possibilidade de ressarcimento do crédito presumido, também foi comprovada a divergência, eis que o aresto recorrido não conheceu das alegações em relação à forma de utilização do crédito presumido, divergindo, assim, da interpretação adotada no acórdão paradigma de nº 3803-002.336 que, por sua vez não aplicou a restrição prevista na IN SRF 660/06 quanto ao direito a compensação e/ou ressarcimento do Crédito Presumido de PIS e COFINS;
- Da atualização monetária, foi comprovada a divergência, vez que o aresto recorrido entendeu não ser cabível a aplicação de correção monetária, com base na taxa Selic, nos casos de pedidos de ressarcimento de contribuição não-cumulativa, por expressa vedação legal, enquanto que o acórdão paradigma de nº 3802-001.418 entendeu pela possibilidade de atualização do crédito pela taxa Selic.

Em vista do exposto, entendo que devo conhecer o recurso especial em relação às matérias admitidas em Despacho de Exame de Admissibilidade – ou seja, sobre as seguintes matérias:

- Rateio dos créditos apurados;
- Glosa das aquisições de combustíveis;
- Aproveitamento do crédito presumido da atividade agroindustrial;
- Possibilidade de ressarcimento do crédito presumido;
- Atualização monetária.

Contrarrazões devem ser consideradas, eis que tempestivas.

Antes de se adentrar a cada matéria, importante trazer breve histórico do caso vertente:

- O sujeito passivo desenvolve atividades agroindustriais e produz as mercadorias de NCM dos capítulos 8 a 12 referidas no art. 8º da Lei 10.925/074, realizando operações no mercado interno e exportações diretas e indiretas;
- Observa a sistemática não cumulativa das contribuições, nos termos da Lei 10.833/03 e da Lei 10.637/02, sendo que para a sua atividade, adquire de fornecedores pessoas físicas residentes no país e jurídicas situadas no mercado interno, bens e serviços – insumos – para a produção de mercadorias;
- Tendo acumulado créditos por aquisições – custos, despesas e demais encargos, protocolou pedido de ressarcimento do saldo de crédito.

Ventiladas tais considerações, passo a discorrer *a priori* sobre o critério de rateio dos créditos apurados e em seguida sobre as demais matérias conhecidas.

Do rateio dos créditos apurados

Depreende-se dos autos do processo que o sujeito passivo havia adquirido mercadorias com o fim específico de exportação – inclusive demonstrando provas documentais atestando a efetiva exportação da mercadoria produzida.

Cabe trazer que sobre as mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, o sujeito passivo não constituiu crédito das contribuições, conforme reza o art. 6º, § 4º, da Lei 10.833/03:

“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.”

E dito dispositivo apenas trata da possibilidade de se utilizar o crédito constituído para fins de dedução da Cofins, não influenciando no critério de rateio proporcional – receita bruta de exportação em relação a receita bruta total.

O sujeito passivo somente pode apurar créditos sobre as aquisições efetuadas, exceto sobre aquelas com o fim específico de exportação, e vincular seus créditos conforme opção demonstrada na entrega da DACON à RFB, pelo método de rateio proporcional a receita bruta, considerando a proporção do total das exportações em relação ao total da receita bruta. O que de fato fez.

Sendo assim, antecipo meu entendimento dando razão ao sujeito passivo, eis que se encontra equivocado o entendimento de que se deve excluir a receita de exportação da mercadoria adquirida com o fim específico de exportação do cálculo da proporcionalidade da receita para apropriação de créditos.

Entendo que a adoção do procedimento proposto pela autoridade fazendária fere o disposto na legislação que prevê a faculdade **de se adotar um único critério**, e não um e outro, conforme seu interesse. Ou seja, é vedada pela legislação a segregação dos custos, despesas e encargos que dão direito ao crédito, utilizando o critério de rateio proporcional para alguns custos, despesas e encargos, e, para outros, o critério de apropriação direta, descentralizando a apuração de determinados créditos, por julgar que estes não estão relacionados especificamente com determinadas receitas ou atividades desempenhadas por determinados estabelecimento do contribuinte.

Ora, para a apuração dos créditos vinculados a receita de exportação, é facultado, de acordo com o art. 3º, § 8º, da Lei 10.833/2003, a escolha entre o método pela apropriação direta dos custos, despesas e encargos, por meio de sistema contábil integrado dos custos, ou pelo critério de rateio proporcional dos custos, despesas e encargos, em relação à receita bruta total.

Diz o referendado dispositivo (Destaques meus):

“§ 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.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.”

Ao se optar pelo método de apuração dos créditos proporcional pela receita bruta auferida, a apuração e a mensuração dos créditos devem-se estabelecer a relação percentual entre a receita de exportação em relação ao total da receita bruta auferida no período e aplicar essa relação percentual sobre as aquisições que se tornam custos geradores do crédito presumido. Esclareço mais tal entendimento à frente.

Não obstante, nota-se que a autoridade fazendária alterou o critério de rateio efetuado pelo sujeito passivo, excluindo arbitrariamente e a seu modo, valores referentes as exportações realizadas e originárias das aquisições com o fim específico de exportações, da Receita bruta de exportação do sujeito passivo, para a apuração do percentual utilizado no rateio dos créditos.

Alegou a autoridade fazendária que as exportações originárias de aquisições efetuadas com o fim específico de exportação não poderiam compor a Receita Bruta de Exportação, e por consequência afetar o rateio dos créditos vinculados à exportação.

Data venia, em relação ao método de cálculo, considerando que a base de cálculo das contribuições para o PIS e Cofins, é a receita bruta total, e que todos os custos despesas e encargos são comuns e necessários para o desempenho da atividade do sujeito passivo, estes custos despesas e encargos devem ser apropriados pelo método de rateio proporcional da receita bruta de exportação em relação da receita bruta total. O critério de rateio deve servir para a mesma proporcionalidade para todos os custos, despesas e encargos passíveis de realização de crédito e, que são necessários para o desempenho das atividades da contribuinte.

Ora, o art. 6º, § 3º da Lei 10.833/03 diz que a compensação dos créditos com débitos administrados pela RFB, pela exportadora de mercadorias, só se aplica aos créditos apurados em relação aos custos, despesas e encargos **vinculados à receita de exportação**, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

O art. 3º, § 8º, da Lei 10.833/03 dispõe sobre critério do rateio: relação percentual entre receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total auferidas em cada mês. O art. 3º, § 9º, da mesma lei dispõe: critério escolhido tem de ser consistente em todo o ano-calendário.

É de hialina clareza o sentido da lei, qual seja, só se podem compensar créditos de custos, despesas e encargos **vinculados a receita de exportação**. E, para se saber quais são esses créditos vinculados a receita de exportação, a lei previu dois métodos.

A única interpretação possível, **lógica e condizente com o sentido da norma legal** é a de que o critério de rateio é somente o método: a **relação** deve ser entre **receita de exportação e receita bruta total**, para aplicá-la sobre os custos e despesas, na definição dos créditos vinculados à exportação, *i.e.*, para quantificar os créditos que podem ser usados para compensação.

Interpretação contrária levaria **ao seguinte absurdo**. Suponha-se que a empresa tenha 98% da receita total sujeita à incidência não-cumulativa, 1% da receita total sujeita à não incidência por ser de exportação; 1% da receita total sujeita ao regime cumulativo. A aplicação literal do art. 3º, § 8, II, da Lei 10.833/03 levaria ao seguinte: 98%/100%. Ou seja, a empresa teria direito a usar os créditos sobre quase todos os custos e despesas da empresa para compensação, embora somente 1% da receita total seja de exportação. Noutras palavras, quase toda a receita da empresa seria considerada receita de exportação, para fins de quantificação do crédito compensável. **Isso seria incoerente**.

Daí a remissão aos §§ 8º e 9º do art. 3º feita pelo art. 6º, § 3º, todos da Lei 10.833/03, diz respeito **ao método** de cálculo para definição de créditos vinculados a receitas de exportação. No caso do método de rateio, a apuração do crédito deve-se dar pela relação entre receita de exportação e receita bruta total, e aplicar essa relação sobre os custos e despesas, chegando-se à determinação do crédito vinculado à exportação, que é compensável com débitos administrados pela RFB.

O art. 20, § 2º, da IN SRF 404/04 (não revogado) **confirma** essa inteligência, ao dizer que os créditos compensáveis são somente os apurados sobre custos e

despesas vinculados à receita de exportação, **observados "os métodos"** de apropriação previstos no art. 21 (o art. 21, § 2º, II, da IN 404/04 repete a dicção do art. 3º, § 8º, II, da Lei 10.833/2003). O **método é que é aplicável**. A relação percentual deve ser entre **receita de exportação e receita bruta total**, e aplicá-la sobre os custos e despesas, para definição do valor do crédito compensável.

Ainda na determinação do crédito compensável, o art. 6º, § 4º, da Lei 10.833/03, que permanece em vigor até hoje, preceitua que o direito ao crédito compensável não beneficia a empresa comercial exportadora que adquira mercadorias com fim específico de exportação. Quer dizer, não podem ser computados os créditos decorrentes de aquisição de mercadorias só para exportá-las, isto é, adquiridas com o fim específico de exportação, para fins de compensação. Essa é a inteligência da norma legal.

Em vista de todo o exposto, dou provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo nessa parte, entendendo que, quanto à metodologia trazida pelo art. 3º, § 8º, inciso II, da Lei 10.833/2003, adotada pelo sujeito passivo, deve-se considerar o rateio dos custos, despesas e demais encargos na proporção da receita bruta de exportação, não excluindo da receita bruta de exportações e tampouco da receita bruta, os valores de receita que se originam de operações com o fim específico de exportação.

Das aquisições de combustíveis

Recorda-se que o sujeito passivo constituiu crédito das contribuições sobre aquisição de combustíveis – conforme reza o art. 3º, inciso II, do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, vez que tais combustíveis são utilizados na frota de veículos que tem são essenciais à atividade do sujeito passivo, vez que se prestam ao transporte de mercadorias e insumos entre os estabelecimentos do sujeito passivo e na prestação de serviços de transporte a terceiros.

Primeiramente, sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito do PIS e da Cofins trazida pela Lei 10637/02 e Lei 10.833/03, não é demais enfatizar que se trata de matéria controversa.

Vê-se que a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária para se definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, concluo que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pelo contribuinte – considerando a legislação vigente, bem como a natureza da sistemática da não cumulatividade.

Sempre que estas despesas/custos se mostrarem essenciais ao exercício de sua atividade, devem implicar, a rigor, no abatimento de tais despesas como créditos descontados junto à receita bruta auferida.

Importante elucidar que no IPI se tem critérios objetivos (desgaste durante o processo produtivo em contato direto com o bem produzido ou composição ao produto final), enquanto, no PIS e na COFINS essa definição sofre contornos subjetivos.

Tenho que, para se estabelecer o que é o insumo gerador do crédito do PIS e da COFINS, ao meu sentir, torna-se necessário analisar a essencialidade do bem ao processo produtivo da recorrente, ainda que dele não participe diretamente.

Continuando, frise-se tal entendimento que vincula o bem e serviço para fins de instituição do crédito do PIS e da Cofins com a essencialidade no processo produtivo o Acórdão 3403-002.765 – que, por sua vez, traz em sua ementa:

"O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo, para o efeito das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte."

Vê-se que na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI, porém

mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e serviços que integram o custo de produção.

Ademais, vê-se que, dentre todas as decisões do CARF e do STJ, é de se constatar que o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo.

Não obstante à jurisprudência dominante, importante discorrer sobre o tema desde a instituição da sistemática não cumulativa das r. contribuições.

Em 30 de agosto de 2002, foi publicada a Medida Provisória 66/02, que dispôs sobre a sistemática não cumulativa do PIS, o que foi reproduzido pela Lei 10.637/02 (lei de conversão da MP 66/02) que, em seu art. 3º, inciso II, autorizou a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

É a seguinte a redação do referido dispositivo:

“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;”

Em relação à COFINS, tem-se que, em 31 de outubro de 2003, foi publicada a MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, que dispôs sobre a sistemática não cumulatividade dessa contribuição, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o PIS/Pasep, *in verbis* (Grifos meus):

“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 nº10.485, 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)”.

Posteriormente, em 31 de dezembro de 2003, foi publicada a Emenda Constitucional 42/2003, sendo inserida ao ordenamento jurídico o § 12 ao art. 195:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições:

[...]

§12 A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não cumulativas.”

Com o advento desse dispositivo, restou claro que a regulamentação da sistemática da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS ficaria sob a competência do legislador ordinário.

Vê-se, portanto, em consonância com o dispositivo constitucional, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de "utilização na produção" (terminologia legal), tomando-o por "aplicação ou consumo direto na produção" e para que seja feito uso, na sistemática do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, do mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI.

Nessa lei, há previsão para que sejam utilizados apenas subsidiariamente os conceitos de produção, matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI.

Ademais, a sistemática da não cumulatividade das contribuições é diversa daquela do IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas.

Não menos importante, vê-se que, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, admite-se também que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ampliaram a definição de "insumos", não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto.

Nesse ponto, Marco Aurélio Greco (*in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano 1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003*) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

Sendo assim, seria insumo o serviço que contribua para o processo de produção – o que, pode-se concluir que o conceito de insumo efetivamente é amplo, alcançando as utilidades/necessidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que essencial para o processo ou para o produto finalizado, e não restritivo tal como traz a legislação do IPI.

Frise-se que o raciocínio de Marco Aurélio Greco traz, pra tanto, os conceitos de essencialidade e necessidade ao processo produtivo.

O que seria inexorável se concluir também pelo entendimento da autoridade fazendária que, por sua vez, validam o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos de forma restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, ferindo os termos trazidos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, por sua vez, não tratou, tampouco conceituou dessa forma.

Resta, por conseguinte, indiscutível a ilegalidade das Instruções Normativas SRF 247/02 e 404/04 quando adotam a definição de insumos semelhante à da legislação do IPI.

As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil que restringem o conceito de insumos, não podem prevalecer, pois partem da premissa equivocada de que os créditos de PIS e COFINS teriam semelhança com os créditos de IPI.

Isso, ao dispor:

- O art. 66, § 5º, inciso I, da IN SRF 247/02 o que segue (Grifos meus):

“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído)

*a. Matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação **diretamente exercida***

sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído)

b. Os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído)

[...]"

- art. 8º, § 4ª, da IN SRF 404/04 (Grifos meus):

“Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

- utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

[...]"

Tais normas infraconstitucionais restringiram o conceito de insumo para fins de geração de crédito de PIS e COFINS, aplicando-se os mesmos já trazidos pela

legislação do IPI. O que entendo que a norma infraconstitucional não poderia extrapolar essa conceituação frente a intenção da instituição da sistemática da não cumulatividade das r. contribuições.

Considerando que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 trazem no conceito de insumo:

- a. Serviços utilizados na prestação de serviços;
- b. Serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- c. Bens utilizados na prestação de serviços;
- d. Bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- e. Combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;
- f. Combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Vê-se claro, portanto, que não poder-se-ia considerar para fins de definição de insumo o trazido pela legislação do IPI, já que serviços não são efetivamente insumos, se considerássemos os termos dessa norma.

Não obstante, depreendendo-se da análise da legislação e seu histórico, bem como intenção do legislador, entendo também não ser cabível adotar de forma ampla o conceito trazido pela legislação do IRPJ como arcabouço interpretativo, tendo em vista que nem todas as despesas operacionais consideradas para fins de dedução de IRPJ e CSLL são utilizadas no processo produtivo e simultaneamente tratados como essenciais à produção.

Ora, o termo "insumo" não devem necessariamente estar contidos nos custos e despesas operacionais, isso porque a própria legislação previu que algumas despesas não operacionais fossem passíveis de creditamento, tais como Despesas Financeiras, energia elétrica utilizada nos estabelecimentos da empresa, etc.

O que entendo que os itens trazidos pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 que geram o creditamento, são taxativos, inclusive porque demonstram claramente as despesas,

e não somente os custos que deveriam ser objeto na geração do crédito dessas contribuições. Eis que, se fossem exemplificativos, nem poderiam estender a conceituação de insumos as despesas operacionais que nem compõem o produto e serviços – o que até prejudicaria a inclusão de algumas despesas que não contribuem de forma essencial na produção.

Com efeito, por conseguinte, pode-se concluir que a definição de “insumos” para efeito de geração de crédito das r. contribuições, deve observar o que segue:

- Se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção;
- Se a produção ou prestação de serviço são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços – ou seja, sejam considerados essenciais.

Tanto é assim que, em julgado recente, no REsp 1.246.317, a Segunda Turma do STJ reconheceu o direito de uma empresa do setor de alimentos a compensar créditos de PIS e Cofins resultantes da compra de produtos de limpeza e de serviços de dedetização, com base no critério da essencialidade.

Para melhor transparecer esse entendimento, trago a ementa do acórdão (Grifos meus):

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elasticados.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da

*produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, **impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.***

7. Recurso especial provido.”

Aquele colegiado entendeu que a assepsia do local, embora não esteja diretamente ligada ao processo produtivo, é medida imprescindível ao desenvolvimento das atividades em uma empresa do ramo alimentício.

Em outro caso, o STJ reconheceu o direito aos créditos sobre embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade (REsp 1.125.253). O que, peço vênia, para transcrever a ementa do acórdão:

“COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.

Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda

incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.”

Torna-se necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

Sendo assim, entendo não ser aplicável o entendimento de que o consumo de tais bens e serviços sejam utilizados DIRETAMENTE no processo produtivo, bastando somente serem considerados como essencial à produção ou atividade da empresa.

Passadas tais considerações, ressurgindo ao caso vertente, entendo que assiste razão ao sujeito passivo ao constituir crédito das contribuições sobre aquisição de combustíveis – conforme reza o art. 3º, inciso II, do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, vez que tais combustíveis são utilizados na frota de veículos que são essenciais à atividade do sujeito passivo, vez que se prestam ao transporte de mercadorias e insumos entre os estabelecimentos do sujeito passivo e na prestação de serviços de transporte a terceiros.

Sendo assim, dou provimento ao recurso especial do sujeito passivo nessa parte.

Do aproveitamento do crédito presumido da atividade agroindustrial

Recorda-se que a o sujeito passivo apurou crédito presumido sobre insumos adquiridos de pessoas físicas e pessoas jurídicas com suspensão – utilizados na produção de mercadorias classificadas nos capítulos 8 a 12 da NCM.

O sujeito passivo realiza o beneficiamento das mercadorias – soja, milho e trigo através de procedimentos próprios e necessários – no qual efetivamente se alteram as características originais para a obtenção do Padrão Oficial – requisito necessário para a posterior exportação.

A priori, importante salientar que:

- O processo produtivo dos grãos é regulado por Lei 9.972/2000 e regulamentado pelo Decreto 6.268/2007 e Instruções Normativas do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento;
- O processo de produção da soja, por exemplo, é normatizado pela IN 11/2007 que, por sua vez, tem por objetivo definir o padrão oficial de classificação da soja, considerando os seus requisitos de identidade e qualidade intrínseca e extrínseca, de amostragem e de marcação ou rotulagem;
- A Lei 9.972/2000 tornou a classificação obrigatória para os produtos vegetais e, mediante credenciamento pelo Ministério da Agricultura e do Abastecimento autorizou as cooperativas agrícolas e as empresas ou entidades especializadas na atividade a exercerem a classificação, conforme procedimentos e exigências contidos em regulamento;
- Tais normas possui a competência de definir o padrão oficial de classificação da soja, considerando os requisitos de identidade e qualidade intrínseca e extrínseca de amostragem e de marcação ou rotulagem.

Diante das normas que regulamentam o “beneficiamento” dos referidos grãos para enquadramento aos critérios definidos como aceitos para consumo e pronto para a exportação, não tenho dúvidas para afirmar que as mercadorias comercializadas são produzidas pela recorrente, ou seja, passam por um processo de “industrialização”, mais especificamente atividade de beneficiamento tal como descrita no Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto 7.212, de 15 de junho de 2010, pois, se assim não fossem consideradas, não poderiam ser enquadradas como “aceitas” para a exportação e “consumo”, sendo proibida para consumo e estando impossibilitada de serem comercializadas no exterior.

Insurjo com o processo de industrialização, tal como disciplinado na legislação do IPI e no CTN, nos seguintes dispositivos:

- O art. 3º e o art. 4º, inciso II, do Decreto 7.212/2010 – RIPI:

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

Art. 4ª. Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como:

[...]

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

- O art. 46 do CTN (grifos meus):

“Art. 46. O imposto de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II – a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

§ único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou aperfeiçoe para o consumo”.

Fica claro que os grãos beneficiados (soja e milho) adquiridos, *in natura* de origem vegetal geram crédito presumido, pois passam por um processo industrial que, por sua vez, resultam nas mercadorias classificadas nos capítulos 15 e 23 da NCM.

Ora, os grãos devem passar por processo de beneficiamento para estarem enquadrados como aptos para exportação e consumo humano ou animal; aliás, se assim não forem beneficiados, não terão valor comercial, eis que não podem ser comercializados. Tanto é assim que o beneficiamento dos grãos envolve procedimentos de secagem, limpeza, padronização e classificação, alterando evidentemente suas características originais – não há como se ignorar que tais procedimentos caracterizam e enfatizam a atividade industrial.

A atividade desenvolvida pela recorrente, portanto, é de beneficiamento de grãos, constituindo, inclusive, exigências regulatória e sanitária, para que tais produtos possam ser consumidos e exportados. Logo, é produção ou industrialização.

Sendo assim, entendo que tais aquisições devem ser consideradas para fins de cômputo do crédito presumido, subsumindo-se as hipóteses trazidas pelo art. 3º, § 5º, da Lei 10.833/2003.

De fato, tal dispositivo era expresso ao preconizar que, sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Cofins, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do “caput” do artigo 3º da Lei 10.833/2003, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País.

Do que já foi exposto, resta clara a aplicação, no caso vertente, do dispositivo ora tratado, não restando dúvida quanto a sua abrangência e representação na base de cálculo desse crédito presumido.

E, se mais não bastasse, veja-se que a própria Receita Federal do Brasil esclarece tal entendimento ao trazer a IN 660/2006 – que, ao interpretar a materialidade do art. 3º, § 5º, da Lei 10.833/2003, dispõe:

“Art. 5º. A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, pode descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos:

I – destinados à alimentação humana ou animal, classificados na NCM:

[...]

d) nos capítulos 8 a 12 e 15, exceto o código 1502.00.1; (redação dada pela Instrução Normativa RFB 977, de 14 de dezembro de 2009)”.

Considerando que as mercadorias produzidas pela contribuinte estão posicionadas nos NCMs referendados no dispositivo, classificações essas que nunca foram questionadas, é de se notar que se enquadram perfeitamente na alínea “d” do inciso I do art. 5º da

IN 660/2006, tendo a recorrente o direito de descontar créditos presumidos sobre os valores dos produtos industrializados.

Nessa parte, estabelece que a pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial pode descontar créditos presumidos de PIS/Cofins sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumo na fabricação de produtos classificados na NCM adotada pela recorrente.

Vê-se que ainda a IN 660/2006 (art. 6º) também conceitua como atividade agroindustrial, referida no *caput* do art. 5º, a atividade econômica de produção das mercadorias relacionadas no *caput* do art. 5º, excetuadas as atividades relacionadas no art. 2º da Lei 8.023, de 1990. O que não é o caso. Eis a redação do art. 6º, I, da IN 660/2006:

“Art. 6º. Para os efeitos desta Instrução Normativa, entende-se por atividade agroindustrial:

I - a atividade econômica de produção das mercadorias relacionadas no caput do art. 5º, excetuadas as atividades relacionadas no art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990; e

[...]”

Veja-se o art. 2º da Lei 8.023/90:

“Art. 2º Considera-se atividade rural:

I - a agricultura;

II - a pecuária;

III - a extração e a exploração vegetal e animal;

IV - a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;

V - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação. (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas. (Incluído pela Lei nº 9.250, de 1995)

Note-se que o art. 2º, inciso V, da Lei 8.023/1990 dispõe que se considera atividade rural a "transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto *in natura* feita pelo próprio agricultor ou criador".

Ora, o beneficiamento do milho em grãos e da soja em grãos não é feito pelo próprio agricultor, mas pela recorrente. Aliás, a Lei 8.023/90 chama inclusive de transformação atividade que não altera a composição e as características do produto *in natura*. Logo, atividade da recorrente é agroindustrial, a transformação não feita pelo próprio agricultor, conforme a interpretação da própria IN RFB 660/06.

Para não haver dúvidas, conforme a própria IN 660/06 - que, repita-se, nesse passo, versa sobre a materialidade legal do art. 3º, § 5º, da Lei 10.833/03 - veda-se o uso de crédito presumido para PJs de que tratam os incisos I a III do art. 3º dessa IN. O art. 3º, III cuida das PJs que exerçam atividade agropecuária no caso de produtos de que tratam os incisos III e IV do art. 2º. O art. 3º, § 1º diz que para fins do art. 3º, entende-se por atividade agropecuária a de cultivo de terra nos termos do art. 2º da Lei 8.023/90. Já se viu que a atividade da recorrente não se inclui no art. 2º da Lei 8.023/90 ("transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto *in natura* feita pelo próprio agricultor ou criador" - a transformação nesses termos não é feita pelo próprio agricultor, mas pela recorrente). Portanto, é indubitado que a atividade da recorrente, conforme a interpretação dada pela IN 660/06, é agroindustrial. Ou seja, a atividade da recorrente é de produção das mercadorias descritas anteriormente para consumo humano ou animal.

Transcrevo os dispositivos em questão:

“Art. 5º. A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, pode descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos:

I – destinados à alimentação humana ou animal, classificados na NCM:

[...]

d) nos capítulos 8 a 12 e 15, exceto o código 1502.00.1; (redação dada pela Instrução Normativa RFB 977, de 14 de dezembro de 2009)

[...]

§ 2º. É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do caput do art. 3º a utilização de créditos presumidos na forma deste artigo.

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;

II - que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel, no caso do produto referido no inciso II do art. 2º; e

III - que exerça atividade agropecuária ou por cooperativa de produção agropecuária, no caso dos produtos de que tratam os incisos III e IV do art. 2º

§ 1º Para os efeitos deste artigo, entende-se por:

I - cerealista, a pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos in natura de origem vegetal relacionados no inciso I do art. 2º;

II - atividade agropecuária, a atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990; e

III - cooperativa de produção agropecuária, a sociedade cooperativa que exerça a atividade de comercialização da produção de seus associados, podendo também realizar o beneficiamento dessa produção.”

Dessa forma, especificamente a essa questão, é cristalino que não há como não considerar a aquisição desses grãos *in natura* de origem vegetal como não sendo passíveis de composição da base de cálculo do referido crédito presumido, por estar tal evento subsumido à norma referendada.

Prosseguindo, a apuração do crédito presumido deve ser efetuada considerando todas as aquisições de insumos *in natura* originários, adquiridas no mesmo período e, utilizados na produção (beneficiamento, conforme § 5º do art. 3º da Lei 10.833/2003 (e artigo

8º da Lei 10.925/2004 que referenda as mercadorias classificadas nos capítulos 10, 12, 15 e 23 da NCM, apesar de posterior aos fatos em discussão), *in verbis*:

Lei 10.833/2003

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

[...]

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

Lei 10.925/2004

“Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos Capítulos 2 a 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 09.01, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todas 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.”

Portanto, a meu ver, devem ser consideradas para a mensuração do crédito presumido, o valor total das aquisições efetuadas pelo contribuinte – ora discutidas, ou seja, calculado sobre o total de suas aquisições efetuadas, pois as utiliza na produção e beneficiamento das mercadorias classificadas nos capítulos 8 a 12 da NCM, em respeito ao inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 c/c com o § 5º do art. 3º da Lei 10.833/2003 e reconhecido pela IN SRF 660/2006.

Sendo assim, nesta parte, entendo que assiste razão ao sujeito passivo – o que, por conseguinte, dou provimento ao seu recurso.

Da possibilidade de ressarcimento do crédito presumido

Relativamente à possibilidade de compensação ou ressarcimento do crédito presumido de PIS e de Cofins, expresse meu entendimento.

Primeiramente, importante trazer que a Lei 12.058/09 permitiu o ressarcimento e a compensação dos créditos presumidos apurados na forma do §3º do art. 8º da Lei 10.925/04.

Não obstante, para melhor compreensão da lide, relativamente à possibilidade de se pedir ressarcimento dos créditos presumidos do art. 8º, § 3º, da Lei 10.925/04, torna-se necessário elucidar as modificações impostas nessa Lei ao regime da não cumulatividade das contribuições.

Para tanto, importante, *a priori*, transcrever o que traz a Lei 10.637/02 com a redação trazida pela Lei 10.684/03 (Grifos meus):

“Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1o, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

[...]

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;

[...]

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

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

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

II - o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem ou serviço, pela Secretaria da Receita Federal.”

“Art. 5º.....

§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.

[...]"

Nos termos dos dispositivos descritos acima, é de se constatar que, com o advento da Lei 10.684/03 – que, por sua vez, trouxe a redação dos §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei 10.637/02, passou a agroindústria a fruir da possibilidade de se aproveitar os créditos presumidos para a dedução do valor a recolher das contribuições resultante de operações lá definidas, compensar com débitos próprios de tributos administrados pela RFB ou pleitear seu ressarcimento, se até o final de cada trimestre do ano civil não conseguir utilizar o referido crédito.

Porém, verifica-se que, posteriormente, os §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei 10.637/02 foram revogados pela Medida Provisória 183/04, publicada no DOU Extra de 30.4.04, *in verbis*:

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

Quanto à produção dos efeitos dessa revogação, a MP 183/04 dispôs que:

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

O que, por conseguinte, considerando a data da publicação da MP, a rigor, observando apenas a norma a ser observada até esse momento, tem-se que somente a partir de agosto de 2004 houve efetivamente a revogação dos créditos presumidos da agroindústria.

Não obstante, em seguida, é de se considerar que a MP 183/04 foi convertida na Lei 10.925/04, publicada em 26.7.04, que, por sua vez, ressuscitou os créditos presumidos da agroindústria com outras regras, conforme conferido no art. 8º, *in verbis* (Grifos meus):

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

Dessa forma, é de se transparecer que a Lei 10.925/04 estabeleceu a possibilidade da pessoa jurídica deduzir da contribuição para o PIS e para a Cofins, devidas em cada período de apuração, o crédito presumido calculado sobre o valor dos bens referidos nos inciso II do caput do art. 3º da Lei 10.637/02 e 10.833/03 – quando adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

Essa Lei ainda revela em seu art. 17, entre outros (Grifos meus):

“Art. 17. Produz efeitos:

[...]

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

[...]”

A Lei 10.925/04, então, com efeito, reinstituíu novas hipóteses de créditos presumidos – art. 8º - com aplicação dessas novas regras a partir de 1.8.04.

É de se trazer ainda que a Lei 10.925/04 manteve, assim como a MP 183/03, a revogação dos §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei 10.637/02 e §§ 11 e 12 do art. 3º, da Lei 10.833/03.

O que, por conseguinte, constata-se, depreendendo da análise da legislação até esse momento, que não haver-se-ia que se falar, a rigor, em possibilidade de se efetuar a compensação ou pedido de ressarcimento em dinheiro em relação aos créditos ora em discussão.

Em respeito às mesmas argumentações, não seriam também possível a compensação e o ressarcimento em relação aos créditos estabelecidos pelo art. 8º da Lei 10.925/04, pois à época não havia previsão legal para tanto.

Ou seja, com a Lei 10.925/04, não houve alterações nas formas de aproveitamento para dedução, compensação e ressarcimento previstas nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 - que contemplavam apenas os créditos apurados “na forma do art. 3º” dessas Leis, tampouco houve previsão legal permitindo tal feito aos créditos reinstituídos pelo art. 8º da Lei 10.925/04.

Eis a lembrança da redação do art. 5º da Lei 10.637/02 e art. 6º da Lei 10.833/03 – que não foi alterada até aquele momento (Grifos meus):

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

[...]

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

§ 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.”

Dando seguimento, tem-se que, em 30.12.05, foi publicada a IN 600/05 que trouxe em seu art. 21 (Grifos meus):

“Art. 21. **Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios,**

vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

[...]"

Portanto, é de se notar que a RFB não havia apreciado outra forma de aproveitamento desse crédito presumido que não a dedução da própria contribuição em cada período.

No entanto, em 19.5.05, foi publicada a Lei 11.116/05, que trouxe em seu art. 16, *in verbis* (Grifos meus):

“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. “

Em vista desse dispositivo, vê-se que o legislador possibilitou o pedido de ressarcimento do crédito presumido apurado na forma do art. 3º da Lei 10.637/02 e art. 3º da Lei 10.833/03 – e de forma retroativa, conforme comando esposado no parágrafo único do art. 16 da Lei 11.116/05.

Ademais, é de se trazer que, em 14.10.09, foi publicada a Lei 12.058/09, que trouxe, entre outros, o art. 36 (Grifos Meus):

“Art. 36. O saldo de créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, relativo aos bens classificados nos códigos 01.02, 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29 da NCM, existentes na data de publicação desta Lei, poderá: (Produção de efeito)

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

II - ser ressarcido em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 1º O pedido de ressarcimento ou de compensação dos créditos presumidos de que trata o caput deste artigo somente poderá ser efetuado:

I - relativamente aos créditos apurados nos anos-calendário de 2004 a 2007, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao de publicação desta Lei;

II - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2008 e no período compreendido entre janeiro de 2009 e o mês de publicação desta Lei, a partir de 1º de janeiro de 2010.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos créditos presumidos que tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.”

Com o advento da Lei 12.058/09, houve expressamente, relativamente ao crédito presumido reinstituído com novas regras dispostas no art. 8º da Lei 10.925/04:

- Permissão de se compensar o saldo dos créditos presumidos com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB;
- Autorização de se pedir o ressarcimento em dinheiro sob a ressalva de que o **pedido somente poderia ser efetuado**: (i) para créditos apurados nos anos-calendários de 2004 a 2007, a partir do mês subsequente ao da publicação da Lei; (ii) para créditos apurados no ano-calendário de 2008 e no período compreendido entre 1/2009 e o mês de aplicação dessa Lei, a partir de 1.1.2010;

O que, por conseguinte, ratificou também o legislador os direitos concedidos pela Lei 12.058/09, permitindo o ressarcimento e a compensação dos créditos presumidos apurados na forma do art. 8º, § 3º, da Lei 10.925/04.

Continuando, ainda foi publicada em 21.12.10 a Lei 12.350/10 – que dispôs em seu art. 55, *in verbis* (Grifos Meus):

“Art. 55. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, destinadas a exportação, poderão descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em cada período de apuração crédito presumido, calculado sobre:

I – o valor dos bens classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física; (Vide Lei nº 12.865, de 2013) (Vigência)

II – o valor das preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física;

III – o valor dos bens classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

§ 1º O disposto nos incisos I a III do caput deste artigo aplica-se também às aquisições de pessoa jurídica.

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no § 4º do art. 3º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º O montante do crédito a que se referem os incisos I e II do caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de percentual correspondente a 30% (trinta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 4º O montante do crédito a que se referem o inciso III do caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação sobre o valor das mencionadas aquisições de percentual correspondente a 30% (trinta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 5º É vedado às pessoas jurídicas de que trata o § 1º deste artigo o aproveitamento:

I – do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;

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

II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo, exceto em relação às receitas auferidas com vendas dos produtos classificados nas posições 23.04 e 23.06 da NCM. (Redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011).

§ 6º O crédito apurado na forma do caput deste artigo deverá ser utilizado para desconto do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno.

§ 7º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre-calendário, não conseguir utilizar o crédito na forma prevista no § 6º deste artigo poderá:

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

II – solicitar seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 8º O disposto no § 7º deste artigo aplica-se somente à parcela dos créditos presumidos determinada com base no resultado da aplicação, sobre o valor da aquisição de bens relacionados nos incisos do caput deste artigo, da relação percentual existente entre a receita de exportação e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O disposto neste artigo aplica-se também no caso de vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 10. O crédito presumido de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.”

Sendo assim, resta claro que:

- As Leis 12.058/09 e 12.350/10 conferiu o direito de compensação ou ressarcimento do crédito presumido apurados na forma do art. 8º, § 3º, da Lei 10.925/04;
- O legislador possibilitou o pedido de ressarcimento do crédito presumido apurado na forma do art. 3º da Lei 10.637/02 e art. 3º da Lei 10.833/03 – e de forma retroativa, conforme comando parágrafo único do art. 16 da Lei 11.116/05.

Não há que se falar, portanto, em impossibilidade de se aproveitar o crédito presumido do art. 8º, § 3º, da Lei 10.925/04 para o período relativo ao 4º trimestre de 2006 por meio de pedido de ressarcimento.

Não obstante, quanto à sua aplicação, nos resta somente discorrer sobre quando o pedido de ressarcimento desses créditos poderia ser efetuado, eis que a Lei 12.058/09 expressamente trouxe tal possibilidade quando o pedido fosse efetuado somente a partir de 1.1.2010.

Nessa parte, independentemente do que rege essa Lei e de entender que, com a Lei 12.350/10, não há que se falar em obstáculo para a fruição desse crédito por

meio de pedido de ressarcimento, ainda que efetuado em qualquer momento que não aquele engessado pela Lei 12.058/09, é de se lembrar a inteligência do art. 106 do CTN.

Ora, as Leis 12.058/09 e 12.350/10 trouxe o direito à compensação e ao ressarcimento – já previsto pela Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03 – e direcionou a correta interpretação à Lei 10.925/04 – no que se refere ao direito de aproveitamento de crédito presumido de PIS e Cofins não cumulativo da agroindústria.

Sendo assim, em respeito à inteligência do art. 106 do CTN e art. 170 do mesmo diploma legal, não obstante essa julgadora já entender pela aplicação da regra posta pelas Leis, eis que o direito se manteve no tempo, considerando a intenção do legislador, deve-se aplicar retroativamente as referidas normas sem qualquer obstáculo a fruição dos créditos em questão por meio de pedido de ressarcimento, tampouco de compensação.

Em vista de todo o exposto, dou provimento ao recurso do sujeito passivo nessa parte.

Da atualização monetária

É de se lembrar que o acórdão recorrido entendeu que haveria vedação expressa de não incidência de juros Selic no ressarcimento de IPI e das contribuições para o PIS e Cofins.

Entendo que, a partir de janeiro de 1996, os créditos de impostos federais deverão ser corrigidos pela taxa Selic, a partir do fato gerador. A previsão consta do § 4º do art. 39 da Lei 9.250/95, que estabelecendo o que segue:

“Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes.

§ 1º (VETADO)

§ 2º (VETADO)

§ 3º (VETADO)

§ 4º *A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada. (Vide Lei nº 9.532, de 1997)."*

Ora, vê-se que a Administração Pública tem como interesse a adoção da referida taxa para cobrar um valor através da aplicação de um percentual, de um número real e concreto – sendo referencial para as demais taxas de juros aplicáveis na economia brasileira.

Tal índice possui aplicação cumulada, seja como correção monetária, seja como juros, visando a penalização do pagamento tributário em mora, ou aplicado com conotação indenizatória, tendo em vista possíveis danos patrimoniais.

Frise-se que a jurisprudência da E. 3ª Turma da CSRF do CARF, aplicando, inclusive, o art. 62-A do RICARF, pacífica quanto a supramencionada incidência do Selic para restituição/compensação do montante de tributo pago indevidamente, em face de mora imputável à administração pública, senão vejamos:

Acórdão 9303-002.392

Ementa:

IPI. CRÉDITO ACUMULADO. LEI Nº 9.779/1999. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA 62-A RICARF.

De ser admitida a incidência da taxa Selic a partir da protocolização do pedido de ressarcimento em razão de restar caracterizada a oposição do fisco plasmada no período compreendido entre a protocolização do pedido de ressarcimento – 25.05.2001 – e a homologação – 01.11.2005.

E salienta-se que a incidência dessa taxa é critério utilizado pelo Fisco para correção dos débitos cobrados do contribuinte em mora, estando assim, por analogia, demonstrado o direito de o mesmo ao proceder a compensação do montante pago indevidamente, embasado, principalmente, no princípio da isonomia.

Eis que o mínimo esperado é que o indébito, quando devolvido ou compensado, seja acrescido também de taxa devidamente aplicável para correção do prejuízo sofrido. Portanto, cabe a incidência da taxa Selic para correção do *quantum* referente ao crédito que tem direito a recorrente. Tal como ocorre, no caso presente, o que entendo que os créditos da recorrente devem, sim, ser corrigidos pela Selic. Caso contrário, representaria enriquecimento ilícito do fisco.

A atualização do crédito deve-se dar a partir do fato gerador, vale dizer no caso em tela, a partir de cada período de apuração.

Suporta ainda tal entendimento o julgado do processo 16366.000228/2009-37, pela 2ª Turma Especial da 3ª Seção de Julgamento do CARF ao proferir em 25/10/2012 o acórdão 3802-001.418, assim ementado (grifos e destaques meus):

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM SERVIÇOS DE CORRETAGEM NECESSÁRIOS À COMPRA DE MATÉRIA PRIMA. INSUMO APLICADO NA PRODUÇÃO DE BENS DESTINADOS À VENDA. DEDUÇÃO DO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, por serem considerados insumos, os gastos com serviços de corretagem de compra de matéria-prima, utilizada na fabricação de produtos destinados à venda, integram a base de

cálculo do crédito da referida Contribuição, nos termos do art. 3º, § 1º, I da Lei nº 10.637, de 2002.

**CRÉDITO ESCRITURAL BÁSICO. SALDO CREDOR.
ATUALIZAÇÃO PELA A TAXA SELIC. POSSIBILIDADE.**

O art. 13 da Lei nº 10.833/2003, que veda a atualização monetária e a incidência dos juros, não se aplica quando a mora decorre de impedimento ou de óbice da Administração Fazendária.

Recurso Provido em Parte.

Ademais, tal ressarcimento deve observar **a legislação específica aplicável à matéria.**

Confira (Grifos meus):

“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.

Nos termos do § 2º do art. 6º da Lei, 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 do mesmo artigo, poderá solicitar o ressarcimento em dinheiro OBSERVADA A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA APLICÁVEL À MATÉRIA.

Sendo assim, não há como se aplicar a vedação de se atualizar monetariamente ou aplicar os juros Selic trazida pelo art. 13 da Lei para todos os casos de ressarcimento, eis que se deve observar a legislação “específica” aplicável à matéria.

Para melhor elucidar a aplicação desse dispositivo, importante recordar os dizeres dos art. 13 e 15 da Lei 10.833/03 (Grifos meus):

“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, inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

VI - no art. 13 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)”

Em breve leitura, pode-se entender que há vedação expressa para atualizar o crédito de PIS e Cofins não cumulativo passível de ressarcimento de que trata o art. 6º, § 2º, da Lei 10.833/03.

No entanto, tal como traz o art. 6, §2º da Lei 10.833/03 – no ressarcimento deve-se observar a legislação aplicável à matéria.

Considerando esse dispositivo, é de se ressurgir à jurisprudência assentada pelo STJ, que entende que o direito à correção monetária de crédito escritural é condicionado à existência de ato estatal impeditivo de seu aproveitamento no momento oportuno.

Em outros termos, é preciso que fique caracterizada a "resistência ilegítima do Fisco", na linha do que preceitua a Súmula 411/STJ.

O que, por conseguinte, vê-se que o requisito da "resistência ilegítima do Fisco" também deve ser observado para efeito de atualização monetária de créditos sob a forma de ressarcimento.

Conforme lição do Ministro Mauro Campbell Marques, tem-se que:

"(...) a lógica é simples: se há pedido de ressarcimento de créditos de IPI, PIS/COFINS (em dinheiro ou via compensação com outros tributos) e esses créditos são reconhecidos pela Receita Federal com mora, essa demora no ressarcimento enseja a incidência de correção monetária, posto que caracteriza também a chamada 'resistência ilegítima' exigida pela Súmula n. 411/STJ [...]"

Sendo assim, antes de se analisar se cabe ou não juros compensatórios no ressarcimento solicitado pelo sujeito passivo, deve-se observar o dispositivo que trata dessa matéria – qual seja, o art. 24 da Lei 11.457/2007, conforme expressamente impõe o art. 6º, § 2º, da Lei 10.833/03.

Tal enunciado impõe à Administração Tributária o prazo máximo de 360 dias para que seja proferida decisão administrativa a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte, nos seguintes termos:

*“Art. 24. **É obrigatório** que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.”*

Considerando o conjunto da norma aplicável, vê-se que o deferimento dos pedidos de ressarcimento deve observar o prazo legal. O que, por conseguinte, se for observado o prazo legal, não há que se falar em atualização monetária, eis que não haveria "resistência ilegítima".

Caso contrário, deve-se aplicar sobre o crédito a ser ressarcido a taxa Selic desde a data de sua constituição até a data em que ocorrer o ressarcimento ou for utilizada para compensação.

Frise-se tal entendimento o recente REsp 1607697/RS, apreciado pelo STJ em 23 de agosto de 2016, que consignou a seguinte ementa:

“TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CORREÇÃO MONETÁRIA. REQUISITO. RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA. MORA. TERMO INICIAL. VENCIMENTO DO PRAZO LEGAL PREVISTO NO ART. 24 DA LEI 11.457/2007.

HISTÓRICO DA DEMANDA

1. Cinge-se a controvérsia a definir o termo inicial da correção monetária no ressarcimento de créditos de PIS e Cofins não cumulativos pagos, no âmbito administrativo, após o transcurso do prazo de 360 dias (art. 24 da Lei 11.457/2007).

2. No presente caso, a resistência ilegítima imputada ao Fisco diz respeito exclusivamente à mora observada para satisfação do crédito.

3. O acórdão recorrido decidiu que a atualização monetária é devida desde a data do protocolo dos processos administrativos.

RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA DO FISCO: PRESSUPOSTO PARA A CORREÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITO FISCAL (SÚMULA 411/STJ)

4. Segundo a jurisprudência assentada pelo STJ, o direito à correção monetária de crédito escritural é condicionado à existência de ato estatal impeditivo de seu aproveitamento no momento oportuno. Em outros termos, é preciso que fique caracterizada a "resistência ilegítima do

Fisco”, na linha do que preceitua a Súmula 411/STJ: “É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco” (REsp 1.035.847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 3/8/2009, sob o regime do art. 543-C do CPC).

5. O requisito da “resistência ilegítima do Fisco” também deve ser observado para efeito de atualização monetária de créditos sob a forma de ressarcimento - caso dos autos -, como aliás, ficou definido na fundamentação do acórdão paradigma (EAg 1.220.942/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 18/4/2013).

TERMO INICIAL CONDICIONADO À VERIFICAÇÃO DO ILEGÍTIMO ÓBICE ESTATAL, IN CASU, A MORA

6. No que concerne à sistemática do PIS e da Cofins não cumulativos - caso dos autos -, cumpre destacar que a própria legislação impede expressamente a correção monetária dos créditos fiscais quando aproveitados regularmente sob a forma de ressarcimento (arts. 6º, § 2º, 13 e 15, VI, da Lei 10.833/2003).

7. O art. 24 da Lei 11.457/2007 impõe à Administração Tributária o prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias para que seja proferida decisão administrativa a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

8. Nesse contexto, o deferimento dos pedidos de ressarcimento no prazo legal, ou seja, antes de escoados 360 dias do protocolo, não dá ensejo à atualização monetária, justamente pela ausência do requisito referente à “resistência ilegítima”.

9. Em recente julgado, a Primeira Seção assentou que a correção monetária somente pode ser aplicada após o transcurso do aludido prazo do art. 24 da Lei 11.457/2007 (AgRg nos EREsp 1.490.081/SC,

Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 1º/7/2015). No

Mesmo sentido: AgRg no REsp 1.468.055/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 26/5/2015; AgRg no REsp 1.490.081/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 9/3/2015; AgRg no REsp 1.465.567/PR, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 24/3/2015.

10. A lógica dessa orientação decorre da premissa de que, "no caso do contribuinte acumular créditos escriturais em um período, para o aproveitamento em períodos subsequentes, não havendo resistência ilegítima do Fisco para a pronta utilização do crédito, afigura-se indevida a incidência de correção monetária, salvo se houver disposição legal específica para tanto" (AgRg no REsp 1.159.732/SP,

Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 11/6/2015).

11. Não se está a confundir correção monetária com juros de mora, mas a reconhecer que a mora é a resistência ilegítima que dispara o cômputo da correção monetária.

12. Recurso Especial provido”

Dessa forma, é de se concluir que caso o sujeito passivo acumule créditos em um período, para o aproveitamento em períodos subsequentes, e restar caracterizada a resistência ilegítima para a pronta utilização do crédito, é de se aplicar a incidência dos juros compensatórios – taxa Selic, conforme preceitua o art. 6, § 2º, da Lei 10.833/03, não se podendo aplicar de forma genérica o art. 13 da mesma Lei a todos os casos de ressarcimento.

No presente caso, considerando ainda o prazo do processo administrativo, é de se dar provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

Em vista de todo o exposto, conheço o recurso especial, na parte admitida em despacho, dando-lhe provimento.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado.

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas discordo de suas conclusões.

A discussão gira em torno das seguintes matérias: i) rateio das receitas de exportação; ii) glosa de créditos sobre combustíveis; iii) aproveitamento do crédito presumido da agroindústria; iv) ressarcimento/compensação do crédito presumido da agroindústria; e, v) atualização monetária do ressarcimento do saldo credor.

i) rateio das receitas de exportação

O contribuinte questionou o critério utilizado pela autoridade administrativa para o rateio das receitas, utilizado para apuração dos créditos da Cofins, passíveis de desconto e/ ou ressarcimento.

Conforme demonstrado nos autos e não impugnado pelo contribuinte, 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. No mês de outubro de 2006, as receitas de exportação do contribuinte decorreram integralmente da exportação de mercadorias adquiridas de terceiros com o fim específico de exportação. Portanto, neste mês, o índice apurado foi de zero, caso contrário, estaria permitindo o aproveitamento com base num índice de 100,0%, em total desacordo com o § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, citado e transcrito anteriormente.

ii) glosa de créditos sobre combustíveis.

A Lei nº 10.833, de 2003, prevê o aproveitamento de créditos sobre custos com combustíveis, desde que utilizados na produção ou fabricação dos bens vendidos, conforme estabelece o art. 3º, inciso II, literalmente:

"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; "

(...)."

No presente caso, conforme demonstrado nos autos e não impugnado pelo contribuinte as glosas foram efetuadas sobre os gastos com combustíveis que não foram utilizados/consumidos no processo de produção ou fabricação dos produtos vendidos e sim em outros setores da empresa. Comprova esta afirmativa excertos transcritos do relatório produzido pela fiscalização, abaixo transcrito:

(...) Dessa forma, somente a parcela dos combustíveis aplicada diretamente na prestação de serviços gera direito ao crédito, uma vez, que os combustíveis utilizados para transporte de mercadorias vendidas não podem ser considerados insumos, não havendo assim, para tais valores, direito ao crédito aqui analisado.

(..) Em assim sendo, acatamos como valores com direito ao crédito, os dispêndios com combustíveis utilizados como insumos na prestação de serviços de transporte com sua frota própria de caminhões, apurados pelo próprio contribuinte, mediante apropriação com base na proporção da sua Receita Bruta auferida com a prestação de serviços (receitas com fretes) (...)(grifou-se)

iii) aproveitamento do crédito presumido da agroindústria

O contribuinte pleiteia créditos presumidos da Cofins sobre as aquisições de produtos agrícolas (soja e milho) adquiridos de produtores rurais pessoas físicas, beneficiados e vendidos por ele.

No entanto, somente faz jus a esse crédito as pessoas jurídicas produtoras de mercadorias de origem animal e vegetal, conforme estabelece a Lei nº 10.925, de 23 de junho de 2004, que assim dispõe:

"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, 12.01 e 18.01, todos da NCM;

(...);

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o **caput** e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

(...).

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

I - do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;
(destaques não originais)

(...)."

No presente caso, do exame da Trigesima Quarta Alteração do Contrato Social às fls. 129/138, constata-se que o contribuinte exerce, dentre outras, as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, bem como a atividade agrícola, o que o enquadra no § 4º, inciso I, do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, que veda o aproveitamento de crédito presumido da agroindústria para tais atividades.

Além disto, segundo o disposto no art. 8º, citado e transcrito anteriormente, a pessoa jurídica para ter direito ao crédito presumido da agroindústria deve produzir mercadorias classificadas nos capítulos e códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul elencados no **caput** do artigo; as mercadorias devem ser destinadas à alimentação humana ou animal; e as pessoas jurídicas produtoras devem adquirir os insumos (conforme alusão ao inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e ao inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003) de pessoas físicas, de cerealista ou de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária, o que não é o caso em discussão.

iv) ressarcimento/compensação do crédito presumido da agroindústria.

Embora o julgamento desta matéria tenha ficado prejudicado, em virtude do não reconhecimento do direito de o contribuinte aproveitar os créditos presumidos da agroindústria, ora reclamados, demonstra-se, a seguir, a falta de amparo para o ressarcimento/compensação de tais créditos.

O crédito presumido da agroindústria referente ao PIS e à Cofins foi inicialmente instituído pela Lei nº 10.833, de 29/12/2003, art. 3º, § 11, foi extinto pela Lei nº 10.925, de 23/07/2004, art. 16, convertida da MP nº 183, de 30/4/2004. Contudo, esta mesma lei o reinstalou, nos termos do art. 8º, já citado e transcrito anteriormente, e art. 15, que assim dispõe:

*"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. (destaque não original)*

[...]."

Ora, segundo o disposto nos art. 8º e 15, citados e transcritos anteriormente, o crédito presumido da agroindústria somente pode ser utilizado para a dedução da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração, inexistindo previsão legal para o ressarcimento/compensação.

Com efeito, não é despidiendo reiterar que a compensação e o ressarcimento admitidos pelo art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, contemplam unicamente aos créditos apurados na forma do art. 3º daquela lei, assim dispondo:

"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: (destaque não original)*

[...]."

Neste diapasão, a IN SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, dispõe 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 nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de: (destaque não original)*

[...]."

Segundo, estes dispositivos legais, apenas os créditos apurados na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, podem ser objeto de pedido de restituição/compensação, ou seja, os créditos sobre insumos adquiridos com incidência da contribuição cujo ônus do pagamento efetivo é do adquirente.

Os créditos presumidos da agroindústria não são apurados na forma daquele artigo, mas sim nos termos do art. 8º, § 3º da Lei nº 10.925, de 23/07/2004. Já suas utilizações estão previstas no próprio art. 8º e no art. 15, desta mesma lei, citados e transcritos anteriormente, ou seja, podem ser utilizados apenas e tão somente para dedução da contribuição devida em cada período de apuração.

v) atualização monetária do ressarcimento do saldo credor.

A atualização monetária do ressarcimento de saldo credor da Cofins não cumulativa, calculados à taxa Selic, é expressamente vedado pela própria Lei nº 10.833, de 2003, que instituiu o regime não-cumulativo, assim dispendo:

“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.”

Contra disposição expressa da lei não é cabível aplicar analogias com decisões judiciais não aplicáveis ao caso concreto, como pretende a relatora.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal