



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10950.001891/2007-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3801-004.386 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 15 de outubro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA - RESSARCIMENTO
Recorrente FERTIMOURÃO AGRÍCOLA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira que davam provimento integral ao recurso. O Conselheiro Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira fará declaração de voto. Fez sustentação oral pela recorrente o Contador Everdon Schlindwein - SC 018557/0 - PR.

(assinado digitalmente)

Flávio de Castro Pontes – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio de Castro Pontes, Paulo Sérgio Celani, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Marcos Antônio Borges, Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira e Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo.

Relatório

Adota-se o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

Trata o presente processo de Pedidos de Ressarcimentos (PER) de créditos de Cofins não cumulativa, decorrente de saldo credor apurado pela contribuinte no 3º trimestre de 2004, resultante da não incidência desta contribuição sobre as receitas das operações de exportação e sobre as receitas de vendas no mercado interno sujeitas à alíquota zero, isenção, suspensão ou não incidência. Os pedidos de ressarcimento são os seguintes:

Nº PER	Tipo de crédito	Valor pleiteado
08271.67883.041106.1.1.09-9809	Cofins não cumulativa – exportação	R\$ 181.064,06
10038.37063.041106.1.1.11-2738	Cofins não cumulativa – mercado interno	R\$ 56.014,83
TOTAL		R\$ 237.078,89

Segundo o Despacho Decisório recorrido (fls. 112/153), da Seção de Fiscalização da DRF em Maringá, após discorrer sobre os procedimentos realizados e sobre a legislação pertinente aos créditos vinculados às operações de exportação, a contribuinte elegeu como método de determinação dos créditos o rateio proporcional, ou seja, a relação percentual entre a receita bruta de exportação e a receita bruta total auferidas no mês.

No item “Das receitas de exportação”, a autoridade fiscal relata que a interessada declarou no Dacon como receitas de exportação do período os valores advindos de vendas de produtos para o exterior (exportação direta) e de vendas à empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação (exportação indireta) os seguintes valores:

	Jul/2004	Ago/2004	Set/2004
Receita de exportação	6.872.454,90	5.528.746,67	4.598.151,13

Aduz a autoridade fiscal que nos montantes acima a empresa incluiu saídas que não podem ser acatadas como operações de exportação, por se tratarem de “complemento de preço” e apresentarem quantidade nula. Diz que tais notas de complemento de preço emitidas em função de variações cambiais

não podem ser acatadas como exportação em virtude do disposto no art. 9º da Lei nº 9.718/1998, que as definem como receitas financeiras. Em não sendo receitas de exportação, diz a autoridade fiscal que não se lhes aplica a possibilidade de ressarcimento de créditos de PIS/Pasep ou de Cofins, a teor do §3º do art. 6º e art. 15, inc. III da Lei nº 10.833/2003. Em decorrência, os valores de exportação acatados foram os seguintes:

Discriminação	jul/04	ago/04	set/04
(+) Receita de exportação pleiteada	6.872.454,90	5.528.746,67	4.598.151,13
(-) complemento de preço	31.230,00	53.478,29	
(=) receita de exportação acatada	6.872.454,90	5.475.268,38	4.598.151,13

Explica que o §4º do art. 6º e art. 15, inc. III da Lei nº 10.833/2003, determina que as aquisições de mercadorias realizadas por empresa comercial exportadora com fim específico de exportação não geram os mesmos benefícios de aproveitamento de créditos afetos às demais exportações, não se autorizando apuração de créditos, básicos e presumidos, vinculados a tais exportações.

A autoridade fiscal aduz que não há porque obstar ao produtor remetente de mercadorias à Fertimourão, ainda que “alegando-se não se tratar esta de uma trading company todos os efeitos possíveis às operações de exportação de mercadorias recebidas de terceiros, com o fim específico de exportação, já que a documentação apresentada assim caracteriza as operações realizadas”. Porém, à Fertimourão exportadora é vedado o aproveitamento dos créditos das contribuições relacionados a tais receitas e, conseqüentemente, o ressarcimento ou compensação desses créditos com outros tributos.

Explica que como receita de exportação sem direito a crédito têm-se parte das saídas contabilizadas no CFOP 5502 (remessa de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro com o fim específico de exportação), 7102 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro) e 7501 (exportação de mercadorias recebidas com o fim específico de exportação). Para tais saídas diz que a requerente emitiu Memorandos de Exportação a seus fornecedores, elaborando quadro demonstrativo, no qual relaciona as notas fiscais de exportação e os memorandos de exportação emitidos.

Diz ainda que algumas quantidades consolidadas nos memorandos são em inferiores às quantidades exportadas informadas na nota fiscal correspondente. Por conta das diferenças verificadas, a autoridade fiscal determinou qual o valor exportado corresponde aos volumes recebidos com o fim específico de exportação, adotando o “critério de proporcionalizar o volume (quantidade) verificado como recebido com o fim específico de exportação sobre o volume total exportado na nota fiscal correspondente e aplicar tal índice ao valor total exportado consignado na nota fiscal”.

Concluiu que os valores obtidos foram acatados como de exportação, mas sem direito aos créditos da não cumulatividade, posto que as mercadorias exportadas foram recebidas com fim específico de exportação. Em consequência, a receita de exportação considerada para fins de rateio sobre a receita bruta total, cujo coeficiente foi aplicado aos custos, despesas e encargos comuns ao mercado interno e à exportação para determinação dos créditos da não cumulatividade vinculados às receitas de exportação, são os seguintes:

Discriminação	jul/04	ago/04	set/04
(+) receita de exportação acatada	6.872.454,90	5.475.268,38	4.598.151,13
(-) saída de mercadorias recebida com fim específico de exportação	916.666,67	3.527.115,20	2.127.393,10
(=) receita de exportação acatada para fins de rateio	5.955.788,23	1.948.153,18	2.470.758,03

Na sequência, no item “Da receita bruta total” demonstra, a partir do Dacon da contribuinte, que as receitas da interessada foram assim informadas e, como não houve vendas de bens do ativo permanente, as receitas brutas totais mensais, para fins de cálculo do percentual de rateio são os totais indicados:

RECEITA BRUTA MENSAL	Jul/2004	Ago/2004	Set/2004
01. Receita de exportação	6.872.454,90	5.528.746,67	4.598.151,13
02. Receita de venda no Mercado Interno - Fabricação Própria	909.907,24	1.876.268,96	1.537.304,08
03. Receita de Revenda de Mercadorias	715.606,44	21.446.218,60	10.219.769,86
04. Receita da Prestação de Serviços	61.443,12	42.741,24	16.122,69
09. Outras receitas	30.087,91	72.793,34	3.942,76
TOTAL	8.589.499,61	28.966.768,81	16.375.290,52

Demonstra, no item “Das relações percentuais”, os índices calculados para se determinar os créditos vinculados à receita de exportação e ao mercado interno, em relação aos insumos, custos, despesas e encargos comuns:

	jul/04	ago/04	set/04
(a) Receita bruta total a ser considerada para fins de rateio	8.589.499,61	28.966.768,81	16.375.290,52
(b) Receita total de exportação a ser considerada para fins de rateio	5.955.788,23	1.948.153,18	2.470.758,03
(c=b/a %) coeficiente geral de rateio apurado	69,3380%	6,7255%	15,0883%

A autoridade fiscal afirma ainda que a determinação do crédito pelo método do rateio proporcional somente é aplicável se os custos, as despesas e os encargos forem comuns a ambas as receitas (mercado interno e exportação). Isso significa dizer que quando for possível identificar que custos, despesas e encargos estão vinculados a uma receita, os créditos correspondentes devem ser vinculados diretamente a esta receita, sem rateio.

A seguir, no item “Da análise dos créditos”, o Auditor Fiscal passa a analisar, especificamente, cada uma das rubricas de crédito informadas no Dacon.

Em relação à linha “01 - Bens Adquiridos para Revenda”, relata a autoridade fiscal que nada foi constatado que desabone o valor do crédito informado pela interessada no Dacon. Ressalta, entretanto, que como os bens adquiridos para a

revenda só foram destinados ao mercado interno, não se aplica nesta rubrica o método do rateio proporcional para apropriação dos créditos, sendo a totalidade dos dispêndios vinculada exclusivamente às receitas de venda no mercado interno.

Relativamente à linha “02 - Bens Utilizados como Insumos”, a autoridade fiscal relata que os valores informados pela contribuinte no Dacon são relativos à aquisição dos seguintes produtos, adquiridos de pessoas jurídicas estabelecidas no país

Discriminação	Jul/2004	Ago/2004	Set/2004
Aquisições de “SOJA”	41.202,77	0,00	0,00
Aquisições de “LENHA”	0,00	5.226,20	19.714,56
Aquisições de “COMBUSTÍVEL”	147.966,12	134.781,71	155.106,21
Total	189.168,89	140.007,91	174.820,77

Informa que as aquisições de soja foram feitas de pessoas jurídicas estabelecidas no país e estão registradas no Livro Fiscal de Entrada no CFOP 1102 (compra para comercialização). Por tal razão diz que tais valores deveriam ter sido informados na linha 1 do Dacon (bens para revenda) e não na linha 2. De todo o modo, informa que como isto não alterou o resultado do crédito analisado, tais valores foram aceitos na forma declarada.

Explica ainda que a legislação permite calcular créditos relativamente a combustíveis e lubrificantes, quando utilizados como insumos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003). Com base no art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 440/2004 e art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247/2002, dispõe a autoridade fiscal que o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem utilizado no processo produtivo da empresa e não incorporado ao ativo imobilizado, mas tão somente aquele que sofra alterações em função da sua ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou aquele que seja efetivamente aplicado ou consumido na prestação de serviços.

A partir desse entendimento, a autoridade fiscal analisou o modo como esses combustíveis foram utilizados pela empresa. Em função das informações prestadas, concluiu que “os combustíveis adquiridos foram utilizados exclusivamente na frota própria de caminhões, servindo de insumos na prestação de serviços de transporte e no transporte das mercadorias comercializadas até o destino da mercadoria”. Entende, todavia, que apenas a parcela dos combustíveis aplicada diretamente na prestação de serviços de transporte gera direito ao crédito, uma vez que os combustíveis utilizados para transporte de mercadorias vendidas não se enquadram como insumos. Diz que a contribuinte informou que por não conseguir determinar com exatidão os custos integrados, os custos relativos aos combustíveis foram apropriados com base no método da proporção da receita bruta. Estão demonstrados na tabela abaixo os valores que foram rateados entre a receita com

prestação de serviços de transporte e o ônus suportado pela contribuinte no transporte das mercadorias:

MÊS	RATEIO - % PRESTAÇÃO SERVIÇOS			RATEIO - INSUMO COMBUSTÍVEL		
	Receita Bruta	Receitas com Fretes	%	Combustíveis Totais	Prestação de Serviços	Transporte de Mercadorias
Jul/04	8.539.499,61	54.118,90	0,63%	147.966,12	932,27	147.033,85
Ago/04	28.966.768,81	42.301,24	0,15%	134.781,71	196,83	134.584,88
Set/04	16.375.290,52	10.256,31	0,06%	155.106,21	97,15	155.009,06

A linha “bens utilizados como insumos” passou, assim, a apresentar os seguintes valores:

Discriminação dos dispêndios	Jul/2004	Ago/2004	Set/2004
Aquisições de “SOJA”	41.202,77	0,00	0,00
Aquisições de “LENHA”	0,00	5.226,20	19.714,56
Aquisições de “COMBUSTÍVEL”	932,27	196,83	97,15
02.Bens Utilizados como Insumos - Apurado	42.135,04	5.423,03	19.811,71

Informa, também, que como a soja e a lenha são produtos destinados aos mercados interno e externo, a vinculação do crédito será feita conforme o novo índice de rateio calculado. Porém, uma vez que as aquisições de combustíveis tratam-se de custos vinculados às receitas de prestação de serviços com fretes, destinados ao mercado interno, não se aplica o método de rateio proporcional, sendo a totalidade dos dispêndios vinculada às receitas de vendas no mercado interno.

Relativamente às linhas “3 – Serviços Utilizados como Insumos”, “4 – Despesas de Energia Elétrica”, “5 - Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoas Jurídicas”, “7 - Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda” e “8 - Despesas de Contraprestação de Arrendamento Mercantil”, “10 – Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias em Imóveis”, os créditos foram totalmente deferidos. Entretanto, a vinculação desses valores às receitas no mercado externo, no mercado interno não tributado e no mercado interno tributado foi refeita com a aplicação do índice de rateio demonstrado no item “Das Relações Percentuais”.

Em relação à linha “11 – Devolução de Vendas Sujeitas à Incidência Não Cumulativa”, diz a autoridade fiscal que a contribuinte se creditou nesta rubrica de devoluções de vendas de bens que foram vendidos antes de 01/02/2004, ou seja, receitas que estavam sujeitas à sistemática cumulativa da contribuição, o que contraria o inc. VIII do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Segregou, então, as devoluções de vendas apresentadas, de modo a serem acatadas apenas aquelas devoluções relativas às vendas realizadas sob a égide da incidência não cumulativa. Explica ainda que as devoluções de vendas realizadas na cumulatividade devem compor o estoque de abertura em 01/02/2004, devendo o crédito respectivo ser utilizado parceladamente a partir da data da devolução. Por isso, o crédito aqui glosado foi admitido na rubrica “crédito presumido relativo ao estoque de abertura”, como, à frente, será demonstrado.

Na sequência, analisando a linha “13 – Outras operações com direito a crédito”, explica a autoridade fiscal que, segundo

informações prestadas pela interessada, o crédito apontado nesta rubrica diz respeito às despesas financeiras de operações relativas a contratos de exportação e contratos de câmbio. O Auditor Fiscal, contudo, glosou as despesas relativas às operações de câmbio, ao entender que o contrato de câmbio não tem natureza jurídica de empréstimo ou de financiamento, não se enquadrando, portanto, no inc. V, do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, em sua redação anterior à Lei nº 10.865/2004. Para a autoridade fiscal, “os contratos de câmbio são feitos entre importadores/exportadores e os banqueiros para o comércio de moedas, isto é, para compra ou para venda de efeitos comerciais, representados em moeda estrangeira. Em fato, quando na exportação, a empresa vende ao banco interveniente a moeda estrangeira a ser obtida com as operações no mercado externo”. Por tal razão, os contratos de câmbio não foram enquadrados como despesas financeiras. Os valores deferidos, sobre os quais incidiu os novos índices de rateio, foram

Discriminação	jul/04	ago/04	set/04
Despesas financeiras pleiteadas	77.721,99		
despesas relativas contratos câmbio	37.610,44		
(-) Despesas financeiras acatadas	40.111,55		

No tocante à linha “18 – Crédito presumido das atividades agroindustriais”, a análise fiscal foi dividida em duas: para o mês de julho/2004, período no qual vigorava as determinações do §§ 5º e 6º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e para os meses de agosto e setembro de 2004, períodos em que passou a vigorar a Lei nº 10.925/2004.

Aduz, inicialmente, que o crédito presumido, na condição de empresa agroindustrial, pretendido pela interessada diz respeito à aquisição de lenha, milho, soja e trigo de pessoas físicas residentes no Brasil.

Relativamente ao mês de julho/2004, explica a autoridade fiscal que as disposições legais que regulam o crédito (§§ 5º e 6º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003) impõe que para ser beneficiária do crédito presumido faz-se necessário que a pessoa jurídica exerça atividade econômica de produção de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal, classificados em diversos capítulos e códigos da NCM. Explica que as operações desempenhadas pela empresa de secar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura configuram atividade de cerealista. Diz, também, que a empresa não dispõe de parque industrial para exercer atividades industriais. Além disso, diz que as atividades realizadas pela contribuinte nos produtos in natura que adquire não tornam esses produtos adequados para consumo humano ou animal, sendo necessário processamentos posteriores para permitir tal destinação, além de fracionamentos para quantidades adequadas. Enfim, entende que por ausência de conformação às previsões legais não há que se conceder à requerente créditos presumidos decorrente de atividades agroindustriais, nos termos do §§5º e 6º do art. 3º da Lei nº

Reconhece, entretanto, que as empresas cerealistas antes da vigência da Lei nº 10.925/2004 faziam jus ao crédito presumido, de acordo com o § 11 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. A condição era que as saídas dos produtos in natura de origem vegetal adquiridos de pessoas físicas fossem realizadas para as empresas agroindustriais.

Sendo assim, a autoridade fiscal verificou que as receitas de vendas no mercado interno forem feitas a empresas agroindustriais, tendo, portanto, direito ao crédito presumido nestas operações. Para determinação do montante a ser deferido, diz que na ausência de rastreamento contábil passível de identificação das compras que originaram tais saídas, elegeu um critério baseado no custo médio por quilograma das aquisições realizadas no mês para cada um dos produtos identificados nas saídas. Este custo médio foi aplicado à quantidade (em Kg) vendida para obter-se o custo médio de aquisição da mercadoria vendida, sobre o qual se calculou o crédito presumido:

jul/04	Compras de Pessoas Físicas			Vendas para agroindústria (Kg)	Compras médias passíveis ao crédito	Crédito Presumido COFINS
PRODUTOS	Quant (Kg)	Valor	Custo Médio (c=b/a)	(d)	(e=d*c)	(80% * 7,6% * e)
	(a)	(b)				
MILHO CONSUMO	2.971.328	812.190	0,2733	5.000	1.366,71	83,10
TOTAL jul/04					1.366,71	83,10

Relativamente à lenha, aduz a autoridade fiscal que sua classificação na TIPI/NCM 44.01 não está relacionada entre aquelas posições listadas no referido §11 que permite o creditamento da contribuição. Ademais, observa que a lenha não é objeto de mercancia da interessada, mas, sim, combustível utilizado para geração de calor no processo de secagem. Porém, sendo combustível adquirido de pessoa física, não há base legal para admitir que os dispêndios realizados possam dar direito ao crédito presumido ou básico.

Sustenta ainda que como o crédito presumido foi estabelecido com base em saídas para o mercado interno, o valor deferido deve ser vinculado exclusivamente às receitas desse mercado. Alega que como há a necessidade de que os produtos adquiridos de pessoas físicas sejam remetidos a pessoas jurídicas agroindustriais, não há que se falar em crédito presumido, na condição de cerealista, para saídas destinadas ao exterior.

Enfim, o crédito presumido deferido está indicado na tabela acima transcrita e foi totalmente vinculado ao mercado interno.

Em relação aos meses agosto e setembro de 2004, a autoridade fiscal explica que o pleito da contribuinte é disciplinado pelo art. 8º, da Lei nº 10.925/2004. Este impõe como requisito ao creditamento que a contribuinte exerça atividade econômica de produção de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal e classificadas nos códigos NCM listados no caput do artigo. A autoridade fiscal analisou, então, o processo produtivo, constatando que ele "consiste na aquisição de produtos agrícolas in natura (soja, milho, trigo) de produtores rurais

(pessoas físicas) e, posterior, classificação, limpeza, secagem, armazenagem e venda desses produtos”. Na sequência, a autoridade fiscal explica o conceito legal de cerealista (art. 3º, §1º, inc. I da IN nº 660/2006 e art. 8º, §1º, inc. I da Lei n. 10.925/2004). Informa que “as operações de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura lá elencados configuram atividade de cerealista, não gerando crédito presumido para a empresa cerealista em si, mas para a empresa agroindustrial que vier a adquirir esses produtos dessas cerealistas, e empregá-los como insumos”. Ademais, informa que a empresa “não dispõe de parque industrial para exercer atividades industriais”, além do que as vendas registradas no livro fiscal de saída somente há registros de saídas contabilizadas em CFOP típicos de revenda de mercadorias (5102, 6102, 7102, 5502 e 6502). Em função disso, entende que não há como a empresa assumir a condição de empresa agroindustrial em desfavor da de cerealista.

Afirma ainda que não há como se entender que as operações executadas pela requerente nos produtos vegetais in natura (secar, classificar e padronizar) os tornem adequados ao consumo humano e animal, sendo necessários “processamentos posteriores para permitir tal destinação, além de fracionamentos para quantidades adequadas”. O relato fiscal dispõe ainda que em relativamente à lenha, mercadoria que compôs também a relação de produtos (além de milho, soja e trigo) adquiridos de pessoas físicas sobre os quais a interessada calculou seu crédito presumido, também não é possível permitir o creditamento. Diz que a lenha não está listada entre as mercadorias do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 que dão direito a este tipo de crédito. Afirma que ela não é um produto objeto de mercancia da interessada, mas, sim, combustível utilizado para geração de calor no processo de secagem. Porém, sendo combustível adquirido de pessoa física, não há base legal para admitir que os dispêndios realizados possam dar direito ao crédito presumido ou básico.

Enfim, para a autoridade fiscal a contribuinte não faz jus a nenhum crédito presumido relativo às atividades agroindustriais nos meses de agosto e setembro de 2004.

Em relação à linha “19 – Crédito presumido do estoque de abertura”, explica a autoridade fiscal que a pessoa jurídica tem direito de efetuar desconto de crédito sobre o estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país e existentes na data de início da incidência não cumulativa da contribuição.

Afirma que conforme análise realizada para o 1º trimestre de 2004 (processo nº 10950.001893/2007-18), o valor acatado do crédito relativo ao crédito presumido do estoque de abertura existente em 31/01/2004 é de R\$ 117.114,67, a ser utilizado em 12 parcelas mensais de R\$ 9.759,56, entre fevereiro de 2004 e janeiro de 2005.

Afirma, ainda, que verificou que houve devolução de vendas de produtos vendidos antes do início da incidência não cumulativa da contribuição em epígrafe (valores estão apontados nos processos relativos à análise dos três primeiros trimestres de 2004). Devem, por isso, serem considerados como integrantes do estoque de abertura, de modo que a serem creditados em doze parcelas mensais, iguais e sucessivas a partir da data da devolução. Acatou, em consequência, os seguintes valores:

Crédito presumido estoque abertura	jul/04	ago/04	set/04
Relativo estoque 31/01/2004	9.759,56	9.759,56	9.759,56
Relativo devoluções de vendas cumulativas em fev/04	663,69	663,69	663,69
Relativo devoluções de vendas cumulativas em mar/04	715,12	715,12	715,12
Relativo devoluções de vendas cumulativas em abr/04	410,62	410,62	410,62
Relativo devoluções de vendas cumulativas em mai/04	269,73	269,73	269,73
Relativo devoluções de vendas cumulativas em jun/04	288,37	288,37	288,37
Relativo devoluções de vendas cumulativas em jul/04	32,91	32,91	32,91
TOTAL CRÉDITO PRESUMIDO ACATADO	12.140,00	12.140,00	12.140,00

Explica, porém, que as devoluções cujas vendas ocorreram ainda no regime cumulativo, por se tratarem de operações no mercado interno, não estão sujeitas a rateio para vinculação a exportações, razão pela qual o crédito acima apontado foi todo considerado como vinculado ao mercado interno. Diferentemente, o crédito de R\$ 9.759,56, relativo ao crédito presumido do estoque de abertura, foi rateado entre os mercados externo e interno de acordo com os novos percentuais apontados. Esse crédito ficou assim demonstrado:

Discriminação	jul/04		ago/04		set/04	
	vinculados à receita mercado interno	vinculados à receita exportação	vinculados à receita mercado interno	vinculados à receita exportação	vinculados à receita mercado interno	vinculados à receita exportação
Crédito presumido relativo a estoque em 31/01/2004	9.759,56		9.759,56		9.759,56	
Percentual de rateio para vinculação às receitas (b)	30,6620%	69,3380%	93,2745%	6,7255%	84,9117%	15,0883%
Dispêndios a apropriar crédito (c=a*b)	2.992,48	6.767,08	9.103,18	656,38	8.287,01	1.472,55
Crédito presumido relativo a devoluções cumulativas	2.380,44		2.380,44		2.380,44	
Percentual de rateio para vinculação às receitas (b)	100,0000%	0,0000%	100,0000%	0,0000%	100,0000%	0,0000%
Dispêndios a apropriar crédito (c=a*b)	2.380,44	0,00	2.380,44	0,00	2.380,44	0,00
19. Crédito presumido relativo a estoque de abertura acatado	5.372,91	6.767,08	11.483,62	656,38	10.667,44	1.472,55
	12.140,00		12.140,00		12.140,00	

Em função das glosas apresentadas, a autoridade fiscal demonstrou os seguintes créditos deferidos:

CRÉDITOS ACATADOS A DESCONTAR	jul/04		ago/04		set/04	
	Merc. Interno	Exportação	Merc. Interno	Exportação	Merc. Interno	Exportação
14.BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS A DESCONTAR	2.319.106,93	262.062,42	156.360,18	11.260,02	201.110,33	35.718,92
15.Créditos a Descontar (7,6%)	176.252,13	19.916,74	11.883,37	855,76	15.284,38	2.714,64
APURAÇÃO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS						
18.Crédito Presumido – Agroindústria/Cerealista	83,10	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
19.Crédito Presumido Relativo a Estoque de Abertura	5.372,91	6.767,08	11.483,62	656,38	10.667,44	1.472,55
23.TOTAL DE CRÉDITOS APURADOS NO MÊS (15+18+19)	181.708,14	26.683,83	23.366,99	1.512,14	25.951,83	4.187,19

Após, a autoridade fiscal acata os valores informados pela contribuinte na linha "27 – Ajustes Negativos de Créditos", chegando, então, aos seguintes valores:

Discriminação	jul/04		ago/04		set/04	
	vinculados à receita mercado interno	vinculados à receita exportação	vinculados à receita mercado interno	vinculados à receita exportação	vinculados à receita mercado interno	vinculados à receita exportação
23 CRÉDITO TOTAL APURADO NO MÊS	181.708,14	26.683,83	23.366,99	1.512,14	25.951,83	4.187,19
27(-) Ajustes Negativos de Créditos	24.671,14	0,00	193,87	0,00	0,00	0,00
CRÉDITO TOTAL ACATADO DISPONÍVEL NO MÊS	157.037,00	26.683,83	23.173,12	1.512,14	25.951,83	4.187,19

São, assim, passíveis de ressarcimento (créditos vinculados às receitas de exportação) os seguintes valores: R\$ 26.683,83, R\$ 1.512,14 e R\$ 4.187,19, respectivamente para os meses de julho, agosto e setembro de 2004.

Na sequência, a autoridade passa a analisar os créditos da Cofins não cumulativa vinculados ao mercado interno. Detalha, pormenorizadamente, os critérios jurídicos para apropriação deste tipo de crédito. Após, explica que para se determinar o coeficiente de rateio deve-se buscar as receitas de vendas da empresa no mercado interno realizadas com alíquota zero, suspensão, isenção ou sem incidência da contribuição. Diz que detalhamento abaixo foi extraído dos arquivos digitais apresentados:

Discriminação	jul/04	ago/04	set/04
(+) receitas de vendas	//////////	21.392.740,31	10.219.769,86
(+) receitas financeiras	//////////	72.793,34	3.948,49
(=) Receita tributada à alíquota zero (vendas + financeiras)	//////////	21.465.533,65	10.223.718,35
Receita isentas ou sem incidência da contribuição	//////////	0,00	0,00
Receitas com suspensão da contribuição	//////////	0,00	0,00
TOTAL DESSAS RECEITAS =>		21.465.533,65	10.223.718,35

Segundo o relato fiscal, as receitas financeiras, embora tributadas à alíquota zero das contribuições, não se configuram como receitas de vendas, de modo que não permitem a manutenção do crédito relacionado, segundo o que estabelece o art. 17 da Lei nº 11.033/2004. Em função disso, o Auditor Fiscal demonstrou no quadro abaixo o percentual de rateio a ser utilizado para se determinar os créditos relativos ao mercado interno:

	jul/04	ago/04	set/04
RECEITAS ALIQUOTA ZERO			
Receitas vendas/revendas alíquota zero	//////////	21.392.740,31	10.219.769,86
RECEITAS INFORMADAS NO DACON EXCETO EXPORTAÇÃO			
(+) Total receitas (Linhas 01 a 09 da Ficha 07)	//////////	28.966.768,81	16.375.290,52
(-) Receita de exportação (acatada)	//////////	5.475.268,38	4.598.151,13
(=) RECEITA TOTAL A CONSIDERAR =>	//////////	23.491.500,43	11.777.139,39
PERCENTUAL RECEITA VENDAS ALIQ ZERO S/ RECEITA TOTAL CONSIDERADA =>	//////////	91,07%	86,78%

Na sequência, no item "Da análise dos créditos", a autoridade fiscal deferiu os seguintes créditos da contribuição em análise vinculados às receitas não tributadas no mercado interno:

	jul/04	ago/04	set/04
(+) Base de cálculo apurada pela empresa	1.557.535,81	1.972.488,49	1.553.421,04
(+) Variações ativas na exportação (complementos de preço)	31.230,00		
(=) Base de cálculo reconstituída	1.588.765,81	1.972.488,49	1.553.421,04
26. COFINS apurada (7,6%)	120.746,20	149.909,13	118.060,00

Aduz a autoridade fiscal que segundo caput dos arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, primeiramente, o crédito apurado deve ser utilizado para deduzir os débitos da contribuição calculados no regime de apuração não cumulativa. Diz que, segundo o §4º do citado artigo, o excesso de crédito, porventura existente em dado mês, poderá ser descontado da contribuição devida nos meses subsequentes. Também o crédito presumido, caso houvesse sido apurado, deveria ter sido utilizado para se abater a contribuição devida. Restando ainda saldo devedor, diz que, por fim, são passíveis também de compensação com a contribuição apurada os créditos vinculados às receitas de exportação.

Em função de se ter apurado contribuição a pagar foram, então, realizadas compensações de ofício da contribuição calculada com os créditos deferidos. A recomposição do tributo devido e da utilização dos créditos ficou assim:

	jul/04	ago/04	set/04
(+) Cofins apurada como devida	120.746,20	149.909,13	118.060,00
(-) Desconto de crédito do mercado interno vinculado à receita tributável	120.746,20	45.166,17	15.403,76
(-) Desconto de crédito do mercado interno vinculado à receita alíquota zero	0,00	14.297,76	10.548,07
(-) Desconto de crédito do mercado externo	0,00	28.195,97	4.187,19
(=) Cofins apurada como devida e não descontada, por insuficiência de créditos	0,00	62.249,24	87.920,98

Enfim, os créditos apurados, relativos ao mercado externo, interno não tributado e interno tributado foram totalmente utilizados para se deduzir os débitos da contribuição apurada no trimestre analisado, não restando nenhum saldo credor a ser ressarcido.

Cientificada em 20/04/2012, a contribuinte apresentou em 17/05/2012, tempestivamente, a manifestação de inconformidade de fls. 157/217.

Inicialmente, no item "I - Dos fatos", a manifestante diz que é empresa que desenvolve atividades agroindustriais e produz as mercadorias classificadas na NCM dos Capítulos 10 e 12, relacionadas no caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Afirma que efetua operações no mercado interno e realiza exportações diretas e indiretas. Explica os objetivos e a mecânica da não cumulatividade instituída para o PIS/Pasep e Cofins. Diz que para o exercício regular de suas atividades adquire de fornecedores bens e serviços utilizados como insumos para a elaboração de seus produtos. Afirma que os insumos utilizados decorrem de uma complexa cadeia produtiva, de modo a apurar créditos para abater da contribuição devida e se ressarcir do saldo remanescente, nos termos da legislação em vigor.

No tópico “II – **Das razões da reforma**”, explica os critérios que nortearam a instituição do sistema não cumulativo para o PIS e a Cofins. Diz que no caso específico do setor agroindustrial o legislador optou, com vistas a minorar o desequilíbrio entre débitos e créditos, em conceder um crédito presumido sobre o valor das aquisições de bens e serviços de pessoas físicas, atribuindo à RFB competência para estabelecer os seus contornos.

Descreve os objetivos da instituição dos créditos vinculados às receitas de exportação. Conclui que a sistemática prevista “assegura a manutenção dos créditos, de forma a respeitar o princípio constitucional da não-cumulatividade e também, evitar a incidência das contribuições quando da realização de exportações, ainda que indiretamente”. Explica os créditos vinculados às receitas de vendas no mercado interno, concluindo que não há “dúvidas quanto à possibilidade de manutenção dos créditos, bem como da recuperação dos mesmos, mediante dedução, compensação ou ressarcimento do saldo de créditos decorrentes de saídas com suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência das contribuições para o PIS e Cofins acumulados a partir de 09 de agosto de 2004”. No item “III – **Análise do relatório/despacho decisório da RFB**” apresenta, propriamente, sua defesa.

No sub-tópico “3.1 – **Do critério de rateio para apropriação dos créditos vinculados à exportação**”, diz que optou pelo critério de rateio de seus custos, despesas e encargos na proporcionalidade da receita bruta de exportação em relação à receita bruta total auferida.

Aduz que no período analisado efetuou algumas aquisições de mercadorias com o fim específico de exportação, expedindo a seus fornecedores os memorandos da respectiva exportação.

Esclarece que em relação às mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação não apurou crédito de PIS e Cofins, observando o disposto no §4º do art. 6º das Leis nº 10.833/2004 e 10.637/2002. Afirma, contudo, que tal norma não restringe a apuração de créditos sobre os demais custos, despesas e encargos elencados no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Argumenta que o Auditor Fiscal adotou critério de rateio não previsto na legislação, excluindo da receita de exportação os valores relativos às mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação. Diz que o agente fiscal, todavia, manteve estes valores computados na receita bruta total, distorcendo a apuração dos índices da proporcionalidade da receita de exportação em relação à receita bruta total. Diz que não há previsão legal para efetuar ajustes nos valores das receitas para fins de rateio, devendo todos os custos despesas e encargos do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 serem rateados de acordo com a proporcionalidade da receita bruta auferida. Traz

acórdão do CARF que em sua ementa aduz que “não existe

a Agroindústria, é a Recorrente!” Preconiza que adquire produtos agropecuários (soja, trigo e milho não beneficiados), que são utilizados como principal insumo em seu processo produtivo, além de também utilizar outros, tais como lenha e energia elétrica, de onde resultarão os grãos beneficiados.

Aduz que, em conformidade com a Lei nº 9.972/2000, Decreto nº 6.268/2007 e instruções normativas do Ministério da Agricultura, desenvolve processo produtivo de beneficiamento, no qual se alteram as características originais, aperfeiçoando as mercadorias e resultando os grãos exportados. Conclui que as mercadorias produzidas e o beneficiamento adotado enquadraram-se nas disposições legais em questão (caput do art. 8º da Lei 10.925/2004), fazendo jus ao crédito presumido. Argumenta que o beneficiamento é caracterizado como processo de industrialização, nos termos do Decreto nº 87.981/82 (RIPI), uma vez que promove o aperfeiçoamento dos grãos.

A seguir, define o conceito de processo produtivo para afirmar que realiza o processo produtivo das mercadorias comercializadas/exportadas. Diz que ao contrário do relatado pelo Auditor Fiscal, possui um extenso parque agroindustrial, onde para desempenho de seu processo produtivo são utilizadas diversas máquinas e equipamentos. Alega, ainda, as mercadorias produzidas são exportadas em grandes quantidades, justificando que o seu transporte, armazenagem e comercialização seja efetuada a granel. Isso não implica dizer, todavia, que não realiza o processo de beneficiamento. Alega que o Auditor fiscal, contrariando as próprias normas da RFB, desconsiderou o processo produtivo desempenhado pela contribuinte relativo às mercadorias classificadas nos capítulos 8 a 12 elencados no caput do art. 8º da Lei 10.925/2004.

Na sequência, faz uma análise das disposições legais que disciplinam o crédito presumido em tela. Afirma que se enquadra no caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Explica que as aquisições de matérias-primas (produtos resultantes da atividade rural) realizadas junto a pessoas físicas ou jurídicas com suspensão são insumos para obtenção da soja, trigo e milho beneficiados, classificados nos capítulos 10 e 12 da NCM.

Afirma que com base numa interpretação sistêmica dos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004, pode-se concluir que: 1) efetua aquisições de insumos resultantes da atividade rural, inc. II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e caput do art. 8º da Lei 10.925/2004; 2) cumpre as condições de ser estabelecimento produtor; 3) realiza as atividades econômicas que a conceituam como agroindústria; 4) produz as mercadorias classificadas nos capítulos 10 e 12 da NCM; e 5) faz jus aos créditos presumidos de PIS e Cofins.

Na sequência, a manifestante passa a dissertar sobre o conceito de cerealista. Diz que o relatório fiscal, visando desenquadrar a contribuinte como produtora de mercadorias descritas no caput do art. 8º da Lei 10.925/2004, alega que ela somente

desempenharia atividades de cerealista, indeferindo o aproveitamento do crédito pleiteado. Aduz, porém, que o legislador ao editar a Lei nº 11.196/2005, alterou o inc. I do § 1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, suprimindo a palavra “secar” da redação original, por perceber que “secar” mercadorias faz parte do processo de beneficiamento realizado pelo produtor e não condiz com a atividade meramente comercial. Porém, alega que o agente fiscal interpretou ao seu modo que a contribuinte desempenharia somente atividades de cerealista, interpretação esta efetuada através da análise isolada do inc. I do § 1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, e, desta forma, não faria jus ao crédito. Diz que o mais grave na transcrição da legislação pertinente é que o Auditor Fiscal, embora citando a Lei nº 11.196, transcreveu no Despacho Decisório o inciso I sem as modificações promovidas pela citada lei, querendo fazer crer que a interessada é, na verdade, uma empresa cerealista.

Em vista disso, requer que sejam consideradas, para a mensuração do crédito presumido, o valor total das aquisições efetuadas pela contribuinte.

Na sequência, sustenta a interessada que é ilegítima a restrição aos créditos com base na utilização de CFOP de venda de mercadorias. Explica que a autoridade alegou que a manifestante utilizou na escrituração das aquisições de seus insumos CFOP 1.102 e 2.102, e em suas notas fiscais de saída utilizou-se de CFOP 5.102, 6.102, 7.102, 5.502, 6.502, os quais indicariam que a contribuinte somente teria efetuado a revenda de mercadorias. Defende-se, no entanto, relatando que atende plenamente os requisitos da lei, consoante já relatado. Afirma que o fato de a empresa ter utilizado equivocadamente os CFOP em suas entradas e saídas não pode ser determinante para que tenha seu crédito indeferido, vez que tal fato somente ocorreu por erro formal de contabilização.

Afirma, outrossim, que caso a autoridade julgadora não esteja satisfeita com a descrição do processo produtivo caberia ao agente fiscal a realização de diligências in loco para conhecê-lo, com base no art. 65 da IN RFB nº 900/2008 e art. 18 do Decreto nº 70.235/1972. Diz que no curso do presente processo administrativo não houve nenhuma atividade de diligência fiscal em sua sede, de modo que a autoridade fiscal não pode ignorar o processo produtivo desempenhado, devendo observar disposições do art. 2º da Lei nº 9.784/99.

A seguir, a manifestante disserta sobre a destinação das mercadorias que beneficia. Argumenta que o entendimento de que não ficou evidenciado que as mercadorias produzidas pela interessada seriam destinadas ao consumo humano ou animal é equivocado, pois o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 impõe que “o crédito não está vinculado à atividade ‘Produzir’ e sim para as ‘Pessoas Jurídicas’ que produzam tais mercadorias”, de modo que “considerando que a escrituração dá-se nas aquisições, realiza-se o creditamento neste momento”. Afirma ainda que “a expressão ‘destinar-se’ não é sinônima de ‘seja próprio’ para a

alimentação humana ou animal. É fato que a soja e milho beneficiados serão destinados em larga escala para alimentação humana ou animal, pois depois de beneficiadas seguirão para indústria de óleo, farelo, alimentos, etc. No entanto não foi a intenção do Legislador condicionar o crédito ao destino final do produto”. Sustenta, também, que raciocinar no sentido da decisão recorrida lhe obrigaria a “provar a destinação concreta que seu cliente/adquirente, no Brasil e no exterior, dará à mercadoria comercializada”, o que “definitivamente não é o sentido da lei e condiciona o crédito a requisito não previsto em lei e que, por difícil desincumbir-se, o inviabiliza”. Relativamente à lenha adquirida de pessoas físicas, diz que a utiliza no seu processo produtivo como insumo na produção das mercadorias descritas no caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Afirma que existe direito ao crédito presumido para as empresas que produzam as mercadorias elencadas no referido artigo e “não para os bens utilizados como insumos classificados nas posições dos referidos dispositivos”. Aduz que o próprio fiscal a reconhece como insumo, de modo a ter direito ao crédito presumido sobre sua aquisição.

Na sequência, a manifestante aduz que RFB pretende também restringir a forma de aproveitamento do respectivo crédito, impedindo o ressarcimento em dinheiro ou a compensação do crédito presumido com demais débitos do contribuinte, alegando, equivocadamente, que os referidos créditos somente poderiam ser utilizados para a dedução das contribuições devidas para o PIS e Cofins. Aduz que o Ato Declaratório Interpretativo nº 15/2005 e o inciso II do §3º do artigo 8º da IN 660 interpretam, erradamente, que o crédito previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 somente podem ser utilizados para dedução dos débitos das contribuições e não podem ser ressarcidos. Alega que mesmo que seja mantida a interpretação equivocada adotada pelo referido ADI, esta só valeria para fatos geradores futuros à sua edição, ou seja, a partir de 26/12/2005.

*No item “3.4 – **Dos créditos vinculados às receitas no mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência**”, alega a impetrante que “o agente fiscal entendeu que somente os créditos vinculados às vendas de mercadorias com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência de PIS e Cofins poderiam ser ressarcidos, não permitindo o ressarcimento dos créditos apurados na proporção das receitas financeiras que também são tributadas a alíquota zero de PIS e Cofins”. A manifestante discorda desse entendimento, afirmando que o agente fiscal não observou “que a base de cálculo para o PIS e Cofins de acordo com o art. 1º das leis 10.637/02 e 10.833/03 respectivamente, corresponde à totalidade de suas receitas independente de sua classificação contábil, desta forma a receitas financeiras fazem parte da base de cálculo”. Aduz, porém, que o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 foi editado justamente para esclarecer dúvidas na interpretação da legislação, contemplando as receitas financeiras, uma vez que **estas fazem parte da base de cálculo da contribuição.***

Alega, ainda, que o agente fiscal, equivocadamente, para encontrar a proporcionalidade das receitas no mercado interno com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência de PIS e Cofins, ajustou a receita bruta total, deduzindo do total da receita, a receita de exportação. Requer que, para fins de apuração da proporcionalidade e rateio, seja considerado o total das receitas no mercado interno com suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência em relação com a receita bruta total sem os ajustes efetuados pela fiscalização.

No item “3.5 – Base de cálculo tributável das contribuições para o PIS e Cofins”, diz que a melhor interpretação da legislação sobre o assunto permite concluir que a contribuinte está autorizada a efetuar operações com suspensão das contribuições desde 01/08/2004. Diz que esta é a data a partir do qual a suspensão deve produzir efeitos, de acordo com o art. 17 da Lei nº 10.925/2004. Não bastasse isso, diz que a própria Instrução Normativa nº 636/2006 já reconhecia que os efeitos do art. 9º da Lei nº 10.925/2004 deviam vigorar, nos termos do art. 5º, a partir de 01/08/2004. Alega que a Instrução Normativa nº 660/2006 fixou outro marco inicial (04/04/2006) simplesmente porque até então a matéria era disciplinada pela IN SRF nº 636/2006. Argumenta que desconsiderar a determinação da lei e da própria regulamentação emitida pela Receita Federal é violar a legalidade e criar insegurança jurídica.

Relativamente às exportações não comprovadas (complemento de preço), aduz a manifestante que os complementos de preço efetuados nas notas fiscais consideradas como exportações não comprovadas devem sofrer o mesmo tratamento das notas principais, haja vista que elas foram emitidas objetivando complementar o preço de venda praticado. Não seriam, portanto, variação da taxa de câmbio, como afirmou o Auditor Fiscal, e, conseqüentemente, receitas financeiras, mas, sim, receitas de exportação. Em função disso, não poderiam compor a base de cálculo do PIS e da Cofins.

No item “IV – Dos princípios a serem observados pela administração pública” aduz que o art. 2º da Lei nº 9.784/1999 elenca um rol de princípios que devem ser observados pela Administração pública, entre eles, o da objetividade, adequação de meios e fins, simplicidade, interpretação da norma administrativa da forma que melhora garanta o atendimento do fim público, entre diversos outros.

No item “V – Previsão legal para incidência da Selic”, diz que “os créditos da recorrente merecem ser corrigidos e pela SELIC, nos termos do § 4º, do art. 39 da Lei 9.250/1995 a partir do fato gerador, correspondendo no presente caso, a partir de cada período de apuração, ou seja, a partir do momento que o crédito poderia ter sido aproveitado”. Lembra os preceitos fixados pelo Decreto 2.138/97, os quais, segundo aduz, equipara os institutos da restituição ao do ressarcimento e autoriza, para ambos, a aplicação da Selic. Traz jurisprudência sobre o assunto e invoca o princípio da isonomia.

No item “VI – Do requerimento”, requer a reforma total da decisão ora combatida e, especificamente, pede:

manutenção do método de rateio proporcional adotado;

manutenção do crédito de PIS e Cofins sobre o total das aquisições de combustíveis;

reconhecimento do processo produtivo desempenhado pela recorrente e, caso a autoridade julgadora entender necessário, a realização de diligências no sentido de confirmar o processo produtivo descrito;

manutenção do crédito presumido e remanescendo saldo credor, que se permita sua compensação com demais débitos do contribuinte e/ou ressarcimento em dinheiro;

ressarcimento integral dos créditos vinculados à 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 art. 9º da lei 10.925/2004;

solicita correção dos valores pleiteados com a incidência da taxa Selic a partir de cada período de apuração.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR) julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos da ementa abaixo transcrita:

COMERCIAL EXPORTADORA. VEDAÇÃO AO CRÉDITO.

É vedada à empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

RECEITA DE EXPORTAÇÃO. COMERCIAL EXPORTADORA. RATEIO.

As receitas de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação não podem compor as receitas de exportação para fins de cálculo dos índices rateio, uma vez que elas não geram direito ao crédito da contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins.

RECEITA DE VENDA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. RECEITA NÃO OPERACIONAL.

Para fins de cálculo dos índices de rateio, as receitas de vendas de bens do ativo permanente devem ser excluídas da receita bruta total, por se tratar de receita não operacional.

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

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. COMBUSTÍVEIS.

Somente podem ser considerados insumos os bens ou serviços, combustíveis inclusive, quando aplicados ou consumidos diretamente no seu processo produtivo, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas, mas apenas os que efetivamente se relacionem com a atividade fim da empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CEREALISTA. CRÉDITO PRESUMIDO. VEDAÇÃO.

Para fins de apuração do crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004, a pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos relacionados no inciso I é considerada pessoa jurídica cerealista, sendo-lhe vedado apurar o referido crédito.

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

Somente a partir de 04/04/2006, com a edição da IN SRF nº 660, de 2006, é que entraram em vigor as regras para a suspensão da exigibilidade Do PIS/Cofins em relação às vendas efetuadas, nos moldes do previsto no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004.

RESSARCIMENTO. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. FORMA DE UTILIZAÇÃO.

O valor do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, devendo ser utilizado somente para a dedução da contribuição apurada no regime de incidência não cumulativa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004 RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC.

É incabível a incidência de correção monetária e juros compensatórios com base na taxa Selic sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos, por falta de previsão legal.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes

para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

Discordando da decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário, instruído com diversos documentos. Em síntese, apresentou as mesmas alegações suscitadas na manifestação de inconformidade, acrescentando basicamente que:

- o legislador percebeu que, embora os produtores rurais pessoas físicas não sejam contribuintes de PIS e COFINS, os produtos agrícolas não são gerados espontaneamente no estabelecimento do produtor rural. Para tanto, o produtor rural, tem que adquirir insumos (sementes, defensivos, combustíveis, máquinas agrícolas, etc.) que foram onerados pelas contribuições do PIS e COFINS, nas etapas anteriores da produção;

- ainda cabe destacar que a não-cumulatividade do PIS e COFINS, possui sistemática de apuração própria, diferente da sistemática adotada em outros tributos como o IPI;

- no caso, não estamos tratando de apuração de créditos, estamos diante de créditos de PIS e COFINS, cuja materialidade é diversa, sendo que o conceito de insumos e produção para PIS e COFINS é mais amplo que o conceito adotado para o IPI, não guardando nenhuma relação a apuração de crédito de PIS e Cofins com a incidência ou não de IPI no produto produzido.

Por último, reafirmou os pedidos apresentados na manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio de Castro Pontes

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, portanto, dele toma-se conhecimento.

Destaca-se inicialmente que as matérias em discussão nesse litígio administrativo são objeto de inúmeras controvérsias entre a Fazenda Nacional e os contribuintes. Assim, as matérias serão enfrentadas por tópicos específicos, em consonância com as alegações da requerente no recurso voluntário.

1 Rateio Proporcional – Mercado externo

A interessada insurgiu-se contra o critério de apropriação dos créditos vinculados à receita de exportação. Discorda da exclusão da receita bruta de exportação auferida, dos valores correspondentes ao volume de mercadoria adquirida com o fim específico de exportação, impedindo o ressarcimento do saldo de créditos nesta proporção.

É incontroverso que o critério adotado tanto pela fiscalização como pela recorrente é o de rateio proporcional, assim não há litígio neste aspecto.

Não se pode perder de vista que a recorrente somente tem direito ao ressarcimento de créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados às receitas sujeitas à incidência não-cumulativa, observados os critérios previstos no § 8º do art. 3º das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

(...)

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

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

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

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita

bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.(grifou-se)

Resta evidente que o dispositivo legal acima estabelece uma proporção entre receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total. Destaca-se que não existe uma norma específica regulamentando essa matéria.

O conceito de receita bruta total está estabelecido no art. 1º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, abaixo transcrito:

Art. 1o A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.(Lei 10.637/02).

(...)

Art. 1o A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.(Lei 10.833/03)

§ 1o Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.(grifou-se)

Assim, no conceito de bruta incluem-se as receitas da venda de bens e serviços e todas as demais receitas, inclusive as de exportação, receitas com suspensão e as tributadas à alíquota zero, salientando que a fiscalização excluiu do montante da receita bruta, os valores das receitas de vendas de bens do ativo permanente.

Registre-se, de imediato, que a recorrente confundiu no exame do rateio os itens correspondentes ao numerador e ao denominador. A receita bruta total corresponde ao denominador e as receitas de exportação a serem consideradas para fins de rateio ao numerador.

Como visto acima, o conceito de receita bruta (denominador) engloba todas as receitas, inclusive as com fim específico de exportação. Deste modo, no denominador do rateio não há alterações a serem feitas.

Quanto a receita de exportação a ser considerada para fins de rateio (numerador), a principal controvérsia desse tópico cinge-se a interpretar o disposto no parágrafo 4º do artigo 6º da Lei 10.833/2003, “*in verbis*”:

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

(...)

§ 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.(grifou-se)

De acordo com a inteligência deste dispositivo, a natureza desta receita é cumulativa porque não se admite a apuração de quaisquer créditos. Não há na norma uma limitação em relação as mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação. Pelo contrário, veda-se a apuração de todos os demais créditos relacionados no art. 3º da Lei 10.833/2003.

Desta forma, no item receita de exportação a ser considerada para fins de rateio (numerador), como acertadamente procedeu a autoridade fiscal, excluem-se as receitas de exportação decorrentes das aquisições de mercadorias com fim específico de exportação.

A interpretação é literal, afastando-se assim a tese da recorrente de que como suas receitas não estão relacionadas no art. 10 da Lei 10.833/2003, faz jus a apuração e o ressarcimento na proporção total da receita de exportação de créditos apurados em conformidade com o art. 3º da Lei 10.833/2003 sobre os custos, despesas e encargos que foram onerados de PIS e Cofins na etapa anterior.

Em conclusão, não há reparos a fazer no procedimento fiscal que no cálculo do rateio proporcional excluiu no numerador as receitas de exportação decorrentes das aquisições de mercadorias com o fim específico de exportação.

2 Da apropriação dos custos despesas e encargos pelo método do rateio proporcional

A recorrente discorda da posição a autoridade fiscal em relação ao critério de apropriação de créditos vinculados a uma determinada receita.

Transcrevo excerto da posição da autoridade fiscal para fundamentar a decisão:

"Convém destacar que a determinação do crédito por esse método do rateio proporcional, entre receitas de exportação e receitas no mercado interno, somente é aplicável se os custos, as despesas e os encargos forem comuns a ambas as receitas (mercado interno e exportação). Ou seja, quando possível identificar que os custos, despesas e encargos estão vinculados a uma determinada receita, os créditos decorrentes desses custos, despesas e encargos devem ser vinculados diretamente a esta receita, sem rateio". (grifou-se)

A recorrente defende a tese de 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 sua atividade, assim sendo, estes custos, despesas e encargos devem ser apropriados pelo método de rateio proporcional da receita bruta de exportação, receita no mercado interno com suspensão em relação da receita bruta total.

Mais uma vez não assiste razão à recorrente. Como visto, os critérios estão estabelecidos nos parágrafos 7º e 8º do art. 3º das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003. Assim, somente se aplica o rateio proporcional aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas de mercado interno e exportação.

O critério adotado pela Fazenda Nacional é correto porque os parágrafos 2º e 3º do art. 6º da Lei 10.833/03 e o art. 17 da Lei 11.033/2004, abaixo transcritos, estabelecem que a pessoa jurídica somente poderá solicitar o ressarcimento em dinheiro em face dos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação e as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da contribuição.

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.**(grifou-se)*

Lei 11.033/2004

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

Destarte, não se admite o ressarcimento em relação a créditos que não estejam vinculados as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da contribuição. A mudança deste critério resultaria no ressarcimento indevido de créditos.

De sorte que os créditos não vinculados as operações citadas podem ser utilizados apenas para descontar do valor apurado da contribuição a recolher, como determinado pela fiscalização fazendária.

Por essas razões, nesta matéria nega-se provimento ao recurso da interessada.

3 Aquisições de Combustíveis

A recorrente insurgiu-se contra a glosa parcial dos créditos sobre despesas com combustíveis e lubrificantes.

Como visto, a recorrente defende uma interpretação extensiva do conceito de insumo. Sustenta que os combustíveis adquiridos pela contribuinte são insumos utilizados na frota de veículos que tem vínculo direto nas atividades da empresa, em especial para o transporte de mercadorias e insumos entre os estabelecimentos do contribuinte e na prestação de serviços de transportes a terceiros.

Com efeito, a solução deste tópico envolve o conceito de insumo. Segundo o art. 3º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, a pessoa jurídica poderá descontar créditos em relação a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

(...) (grifou-se)

Destarte, o ponto central da questão é compreender o conceito de insumo estabelecido nos diplomas legais citados.

Há diversas exegeses a respeito desse dispositivo, tais como: definição de insumo segundo a legislação do IPI, aplicação de custos e despesas de acordo com a legislação do IRPJ, custos de produção, etc. Para o deslinde da questão, é despiciendo examinar o método indireto subtrativo que, em regra, foi adotado para o exercício da não-cumulatividade da contribuição PIS.

A respeito da interpretação das leis, Carlos Maximiliano em *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 19ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 162, ensina:

Por mais opulenta que seja a língua e mais hábil quem a maneja, não é possível cristalizar numa fórmula perfeita tudo o que se deva enquadrar em determinada norma jurídica: ora o verdadeiro significado é mais estrito do que se deveria concluir do exame exclusivo das palavras ou frases interpretáveis; ora sucede o inverso, vai mais longe do que parece indicar o invólucro visível da regra em apreço. A relação lógica entre a expressão e o pensamento faz discernir se a lei contém algo de mais ou de menos do que a letra parece exprimir: as circunstâncias extrínsecas revelam uma idéia fundamental mais ampla ou mais estreita e põem em realce o dever de estender ou restringir o alcance do preceito. Mais do que regras fixas influem no modo de aplicar uma norma, se ampla, se estritamente, o fim colimado, os valores jurídico sociais que lhe presidiram à elaboração e lhe condicionaram a aplicabilidade. (grifou-se)

A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), por meio da Instrução Normativa (IN) nº 404/2004 (Cofins) e Instrução Normativa (IN) nº 247/2002 (PIS - redação dada pela IN SRF nº 358/03), regulamentou o assunto a partir da concepção tradicional da legislação do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e adotou uma interpretação restritiva para o conceito de insumo, conforme excerto a seguir transcrito:

(IN) nº 404/2004

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:

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

(..).

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

I - 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)

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

Em que pese não vincular a autoridade julgadora, a interpretação dada pela RFB apresenta-se compatível e coerente com a legislação da não-cumulatividade da Cofins. Essas normas complementares não atentaram contra a legalidade, além de não terem extrapolados os limites traçados na respectiva lei.

Em outras palavras, as normas acima delimitaram o direito de crédito com a especificação dos serviços que geram crédito. Posto isso, ao sujeito passivo somente é permitido descontar unicamente os créditos autorizados e discriminados pela lei. Em suma, não é qualquer serviço, custo de produção ou despesa que confere crédito da contribuição.

Caso o legislador tivesse outra intenção, de tal forma que os direitos de descontar os créditos abrangeriam o maior número de gastos possíveis, teria feito constar na lei uma referência explícita ao direito de descontar créditos em conformidade com custos e as despesas necessárias segundo a legislação do IRPJ. Da mesma maneira, caso quisesse adotar o conceito de custos de produção, não teria utilizado a expressão insumos.

Além disso, a lei que instituiu a não-cumulatividade da Cofins especificou outros custos de produção e despesas operacionais que geram direito ao crédito, tais como: aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica; máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado; edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Nessa esteira, se o conceito de insumo estivesse relacionado com os custos de produção, não faria sentido o legislador ordinário enumerar uma série de outros custos passíveis de gerarem créditos. Deste modo, adota-se como solução deste litígio o conceito de insumo segundo o disposto na IN 404/2004.

Ademais, o conceito de insumo no âmbito do direito tributário foi estabelecido no inciso I, § 1º, do artigo 1º da Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, *in verbis*:

Art. 1º

§1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:

I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo;

Destarte, em tributos não cumulativos o conceito de insumos corresponde a matérias-primas, produtos intermediários e a materiais de embalagem. Ampliar este conceito implica em fragilizar a segurança jurídica tão almejada pelos sujeitos ativo e passivo.

Deste modo, nos termos da posição adotada anteriormente, para se ter direito ao desconto dos créditos é necessário que os combustíveis adquiridos sejam aplicados diretamente na prestação de serviços, o que não ocorreu nas situações descritas.

Confira-se a posição da fiscalização:

(...) conclui-se que os combustíveis adquiridos foram utilizados exclusivamente na frota própria de caminhões, servindo de insumos na prestação de serviços de transporte e no transporte das mercadorias comercializadas até o destino da mercadoria.

(...) 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)

Deste modo, para descontar créditos, é necessário que os insumos adquiridos pela pessoa jurídica sejam aplicados diretamente na fabricação do produto. Dos elementos que constam neste processo administrativo fiscal, constata-se que a recorrente não logrou êxito em comprovar que, de fato, as despesas glosadas com os combustíveis e lubrificantes foram aplicadas no processo produtivo.

Insista-se que este voto adota um conceito restritivo do conceito de insumo, de sorte que combustíveis utilizados no transporte de mercadorias vendidas não geram direito de descontar créditos da contribuição.

Em remate, mantém-se a glosa da fiscalização porque a recorrente não comprovou de forma adequada que as aquisições de combustíveis são utilizadas efetivamente no processo produtivo.

4 Crédito Presumido – Atividades agroindustriais

Esta controvérsia tem por objeto o crédito presumido decorrente de, em tese, atividades agroindustriais.

A interessada alega que diante da mecânica do PIS e da Cofins não-cumulativa, para o período, 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, conforme fundamentos da legislação contidos, no inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 combinado com o § 10 do art. 3º da Lei 10.637/2002, §5º, do art. 3º da Lei 10.833/2003 e a partir de agosto de 2004 no artigo 8º da Lei 10.925/2004.

A solução deste conflito de interesses passa necessariamente pelo exame do disposto na Lei nº 10.925/2004, art. 8º, e alterações posteriores:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010)

§ 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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

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

§ 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;

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

(...)

A questão central é identificar se a interessada exerce a atividade econômica de produção das mercadorias.

De um lado, a recorrente em longo arrazoado insiste que exerce atividade econômica de produção das mercadorias nos termos estabelecidos no art. 5º da Instrução Normativa 660, de 17 de julho de 2006. Aduz que realiza o beneficiamento das mercadorias, (soja, milho e trigo, classificados nos capítulos 10 e 12 da NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul) através de procedimentos próprios e necessários, no qual se alteram as características originais para obtenção do Padrão Oficial, previsto em Legislação Federal e, requisito necessário para a posterior comercialização e/ou exportação.

De outro giro, a autoridade fiscal sustenta que a recorrente não exerce a atividade econômica de produção das mercadorias. A propósito, confira-se o teor da informação fiscal:

Segundo o memorial descritivo de folhas (...) a (...), o processo produtivo da empresa consiste na aquisição de produtos agrícolas "in natura" (soja, milho, trigo) de produtores rurais (pessoas físicas) e, posterior, classificação, limpeza, secagem, armazenagem e venda desses produtos. No corpo desse memorial descritivo, a requerente também consigna suas argumentações, explicações e embasamento para justificar seu pleito de creditamento presumido no período', na condição de empresa de atividade agroindustrial.

(...)

Ressalte-se ainda, por oportuno, que, em visita às instalações da empresa, constatamos que ela não dispõe de parque industrial para exercer atividades industriais.

É importante ressaltar, também, que dentre as operações de vendas registradas no Livro Fiscal de Saída do contribuinte somente há registros de saídas contabilizadas em CFOP típicos de revenda de mercadorias (CFOP 5.102, 6.102, 7.102, 5.502, 6.502), diversos de CFOP de saídas de produtos industrializados. Se a própria escrita fiscal da requerente informa atividade de revenda, como se assumir condição de empresa agroindustrial em desfavor de cerealista?

Ainda há a questão da destinação das mercadorias vendidas. Não há como se entender que as operações executadas pela requerente nos produtos vegetais "in natura" (como secar, classificar e padronizar) tornem esses, produtos adequados e próprios para consumo humano ou animal. Há necessidade de processamentos posteriores para permitir tal destinação, além de fracionamentos para quantidades adequadas. (grifou-se)

Concorda-se com a posição da autoridade fiscal. O inciso I do parágrafo 4º do art. 8º da Lei 10.925/2004 veda expressamente as cerealistas que exerçam cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos *in natura* de origem vegetal o aproveitamento do crédito presumido em referência.

Não se pode perder de vista a conceituação de cerealista estabelecida na Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006:

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;

Os elementos probatórios indicam que a atividade da interessada amolda-se ao conceito de cerealista nos termos da norma citada. Assim sendo, tem-se, no caso vertente, que deve prevalecer a interpretação literal acima mencionada.

Ademais, no presente caso não se pode adotar a linha de raciocínio estabelecida na legislação do IPI, porque trigo, milho e soja são produtos não tributados pelo IPI (NT). De sorte que a interessada não atende ao conceito estabelecido no art. 8º do RIPI, aprovado pelo Decreto 7.212/2010:

Art. 8º. Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento.

Insista-se que a interpretação é literal, portanto afasta-se uma eventual interpretação sistêmica com o art. 9º da Lei 10.925/2004. Não se trata de excesso de formalismo com quer fazer crer a interessada, mas sim de adequação dos fatos à norma legal.

No sentido de que a recorrente não exerce a atividade econômica de produção das mercadorias, menciona-se a citada visita da autoridade fiscal às instalações, os CFOP de revenda de mercadorias constante do Livro Fiscal de Saída de Mercadorias e a destinação das mercadorias vendidas.

Por evidente, o não reconhecimento do crédito presumido decorrentes de atividades agroindustriais, ficam prejudicadas as alegações em relação às aquisições de lenha e da forma de utilização do crédito presumido, em especial o disposto no Ato Declaratório Interpretativo nº 15 de 22.12.2005.

Oportuno esclarecer que não se toma conhecimento desta matéria uma vez que ela foi objeto de discussão judicial, Mandado de Segurança nº 2007.70.03.001380-7, conforme consta do despacho decisório e das decisões judiciais constantes deste processo.

Confira-se excerto da sentença, matéria mantida em segunda instância pelo TRF DA 4ª Região :

Tenho que a Instrução Normativa SRF nº 660/2006 e o ADI SRF nº 15/2005 apenas reafirmaram o contido no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, ou seja, que o crédito presumido somente poderia ser aproveitado por meio de dedução ou desconto dos tributos a pagar, na medida em que tal lei não previu a aplicação dos dispositivos das Leis 10.637/02 e 10.833/03, que autorizaram, para os casos nelas dispostos, a compensação de créditos com outros tributos e/ou o ressarcimento.(grifou-se)

De fato, se o sujeito passivo recorre ao Poder Judiciário, por uma questão de lógica, ele está desistindo tacitamente da esfera administrativa, visto que a decisão do Poder Judiciário é soberana.

Eventuais decisões antagônicas, nas esferas administrativa e judicial, teriam uma única solução, qual seja, prevaleceria a da esfera judicial, em razão do princípio constitucional da jurisdição única, art. 5º, XXXV, da Constituição Federal. Destarte, não faz sentido a continuação da discussão no âmbito administrativo, pois o mérito da questão está decidido pelo Poder Judiciário com efeito de coisa julgada.

Registre-se, ainda, que as jurisprudências administrativas e judiciais colacionadas no recurso voluntário não se constituem em normas gerais de direito tributário, e produzem efeitos apenas em relação às partes que integram os processos e com estrita observância do conteúdo dos julgados.

Em remate, a recorrente não tem direito ao crédito presumido decorrente de atividades agroindustriais e não se conhece das alegações em relação à forma de utilização do crédito presumido (ressarcimento em dinheiro).

5 Rateio Proporcional – Mercado interno – Créditos vinculados as receitas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência

A interessada insurgiu-se contra o critério de cálculo dos créditos que podem ser objeto de ressarcimento em dinheiro relacionados às vendas no mercado interno com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência. da contribuição.

Não se conforma com o entendimento da autoridade fiscal de que somente os créditos vinculados as vendas de mercadorias com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência de PIS e Cofins poderiam ser ressarcidos, não sendo permitido o ressarcimento dos créditos apurados na proporção das receitas financeiras que também são tributadas à alíquota zero de PIS e Cofins.

Para melhor compreensão da controvérsia, transcreve-se a posição da fiscalização federal:

Para determinação do coeficiente de rateio, buscam-se inicialmente as receitas da empresa no mercado interno, realizadas com alíquota zero, com isenção ou sem incidência da contribuição, e com suspensão (...);

As receitas financeiras, embora tributadas à alíquota zero da COFINS, não se configuram como receitas de vendas, entende-se "saídas de mercadorias, produtos, ou serviços, condição essa essencial segundo a legislação de regência, especialmente art. 17 da Lei n. 10.033, de 2004, que destacou-se:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS (...)

Em outras palavras, os insumos e outros dispêndios que gerariam direito à manutenção do crédito, no caso em exame, são somente aqueles vinculados às vendas, nada cabendo relativamente àqueles créditos vinculados às demais receitas, como as receitas financeiras.

Não tem razão à interessada. Conforme se verifica, a autoridade fiscal acertadamente excluiu do rateio proporcional as receitas financeiras. É de se ver, portanto, que receitas financeiras não podem gerar créditos a serem ressarcidos em dinheiro.

De outro giro, a recorrente também discorda da alteração do critério de rateio proporcional sobre receita bruta de exportação em relação a receita bruta total para a vinculação dos créditos no mercado interno. Argumenta que o agente fiscal para encontrar a proporcionalidade das receitas no mercado interno com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência de PIS e Cofins, ajustou a Receita Bruta Total, deduzindo do total da receita, a receita de exportação.

Essas alegações são genéricas e não merecem serem apreciadas pela autoridade julgadora. A recorrente não demonstrou o efetivo prejuízo decorrente deste rateio. Deveria apresentar juntamente com suas razões o seu cálculo.

Como visto, a Fazenda Nacional de forma acertada estabeleceu uma proporção entre as receitas alíquota zero e suspensão e a receita bruta total do mercado interno, excluindo-se nesta as receitas de venda de bens do ativo permanente. Reafirma-se que não existe uma norma específica regulamentando essa matéria.

Em um exame superficial, verifica-se que a exclusão das receitas de exportação da receita bruta total (denominador) beneficia a recorrente.

Mais uma vez, nega-se provimento à matéria em discussão.

6 Vendas efetuadas com suspensão – Vigência

Como relatado, neste tópico a discussão concentra-se em definir o início dos efeitos do art. 9º da Lei 10.925/2004.

Sustenta a recorrente que no período analisado efetuou diversas vendas com suspensão das contribuições, porém entendeu o agente fiscal que a suspensão somente passou a vigorar a partir de 4 de abril de 2006, lastreando este entendimento com base no artigo 11 da Instrução Normativa SRF 660, de 17 de julho de 2006.

Aduz que a razão da IN 660 fixar outro marco, qual seja, 04 de abril de 2006, é pelo simples fato de que os períodos até então, 03/04/2006, estavam regulamentados pelas disposições da IN 636, combinados com as disposições do inc. III do art. 17 da Lei 10.925/04.

Para a solução deste tópico é preciso interpretar a legislação de regência, art. 9º da Lei 10.925/04:

Art. 9o A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010)

I - de produtos de que trata o inciso I do § 1o do art. 8o desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8o desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1o do mencionado artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

§ 2o A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

Como visto, a Lei estabelecia a regulamentação por parte da Secretaria da Receita Federal. Trata-se de uma norma de eficácia contida, portanto exige-se uma regulamentação para se tornar aplicável.

A regulamentação ocorreu inicialmente com a Instrução Normativa 636/2006, que foi revogada pela Instrução Normativa 660/2006. A Instrução Normativa 660/2006 dispôs:

Art. 11. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

I - em relação à suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o art. 2º, a partir de 4 de abril de 2006, data da publicação da Instrução Normativa nº 636, de 24 de março de 2006, que regulamentou o art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004; e II - em relação aos arts. 5º a 8º, a partir de 1º de agosto de 2004.

Art. 12. Fica revogada a Instrução Normativa SRF nº 636, de 2006.(Grifou-se)

Desta forma, a efetiva regulamentação prevista na Lei 10.925/04 com a redação dada pela Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004, somente ocorreu a partir de 4 de abril de 2006. Essa interpretação apresenta-se coerente uma vez que antes da referida data não haviam sido estabelecidas as condições para a suspensão da exigibilidade da contribuição em referência.

Assim sendo, embora vigente, a norma não teve eficácia antes de 4 de abril de 2006, data da expedição da norma regulamentadora prevista em Lei.

Em remate, mantém-se a posição da autoridade fiscal em relação ao início dos efeitos do art. 9º da Lei 10.925/2004.

7 Incidência da taxa Selic

Nesta matéria, a recorrente postula a correção dos créditos pela SELIC, nos termos do § 4º, do art. 39 da Lei 9.250/1995 a partir do fato gerador.

Argumenta que os créditos pleiteados nesta via não se tratam de créditos escriturais ou créditos efetivos cujo ressarcimento está em atraso, mas de créditos onde o Fisco através de ilegítimas restrições, impediu qualquer modalidade de aproveitamento (dedução/desconto de débitos das contribuições, compensação com demais tributos, e o ressarcimento em dinheiro).

Um dos princípios basilares do direito público é o princípio da legalidade, segundo o qual, a Administração Pública e os seus agentes somente podem fazer o que a lei autoriza. Esse princípio encontra-se positivado no art. 37 da Constituição Federal.

É de verificar-se que o § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/95 estabeleceu a aplicação da taxa Selic somente na compensação e restituição de indébitos tributários, *in verbis*:

Art. 39. (...)

§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.(grifou-se)

Indubitável que esse dispositivo legal refere-se apenas a compensação e a restituição, não fazendo menção ao ressarcimento de tributos e contribuições. A Administração Pública está vinculada ao texto da lei e tem a obrigação de aplicá-la, sem questionar a sua constitucionalidade.

Além disso, o art. 13 da Lei 10.883/03 veda expressamente a atualização monetária em processos de ressarcimento de contribuição não-cumulativa:

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.

Desta forma, por expressa vedação legal não é cabível a aplicação de correção monetária, com base na taxa Selic, nos casos de pedidos de ressarcimento de

contribuição não-cumulativa. A autoridade julgadora não pode inovar em matéria reservada à lei.

Em casos análogos, a não incidência da correção monetária também foi acolhida em outros julgados administrativos do CARF:

RESSARCIMENTO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS APURADAS PELO REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. ACRÉSCIMO DA TAXA SELIC. VEDAÇÃO.

Especificamente no caso da contribuição ao PIS e da COFINS apuradas pelo regime não-cumulativo, o ressarcimento de saldos credores admitido pelos artigos 5º, §§1º e §2º e 6º, §§1º e 2º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente, não se sujeita à remuneração pela Taxa SELIC em virtude de expressa vedação nesse sentido, contida nos artigos 13 e 15, da Lei nº 10.833/03.

(CARF. 3ª Seção, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Acórdão 3301-002.088, de 23/10/2013, Rel. Bernardo Motta Moreira, Processo nº 11065.000406/2006-58)

Por fim, é de se ressaltar que todas as alterações pela autoridade fiscal foram legítimas e de acordo com a legislação de regência, portanto não há que se falar em restrições indevidas do fisco.

Quanto à aplicação do decidido no Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 1.035.847, é importante esclarecer que estes fatos são completamente distintos daqueles, afastando-se, assim a aplicação do art. 62-A do Regimento Interno do CARF.

Em conclusão, a solicitação da interessada, que tem como suporte a tese de que a Fazenda Nacional impôs restrições ilegítimas, não pode prosperar por falta de amparo legal.

8 Conclusão

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Flávio de Castro Pontes – Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira.

Apresento *Declaração de Voto* ao presente processo com o objetivo de aprofundar a minha análise apresentada nos debates orais da Sessão de Julgamento. Após apreciação dos elementos que levaram a fiscalização à lavratura dos autos de infração objeto do presente processo, assim como dos argumentos levantados pela Recorrente com o objetivo de desconstituir o lançamento contra si efetuado formei convencimento diverso do eminente Conselheiro Relator.

O objeto deste processo já foi devidamente esmiuçado no voto do eminente Conselheiro Relator, que narrou com fidedignidade tanto a motivação da autuação, exposta no Relatório Fiscal, como também os argumentos de defesa apresentados pela Recorrente e decisão de primeira instância administrativa, proferida pela DRJ.

Seguem abaixo as razões de minha Declaração de Voto.

Rateio Proporcional – Mercado externo

A fiscalização determinou que fosse excluída a receita de venda de produtos destinados ao exterior da receita bruta. Ocorre que a receita bruta é composta de todas as receitas auferidas pela empresa, compondo estas a base para o cálculo do crédito presumido.

Nestes termos, é coerente citar a Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, que trata da instituição de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS, que em seus arts. 2º e 3º da Lei nº 9.363/96 estabelecem o seguinte:

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

Art. 2º. A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.”

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo e material de embalagem único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação de Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários.

Conforme se verifica nos dispositivos da legislação supra, os valores das operações relativas a exportação não podem ser excluídos do cálculo do valor da receita operacional bruta, haja vista que o art. 3º da Lei nº 9.363/96 determina que esses conceitos devem ser buscados na legislação que rege a exigência das contribuições ao PIS/Cofins e na legislação do Imposto de Renda.

Assim, considerando a inexistência de previsão na legislação do PIS/Cofins e do Imposto de Renda no sentido de excluir da receita de exportação ou da receita operacional bruta as vendas para o exterior do coeficiente de exportação.

É esta a mesma conclusão que se extrai do texto do art. 3º, § 15, II, da Portaria MF nº39/97, ao dispor que “*Para os efeitos deste artigo, considera-se: receita bruta de exportação, o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, de mercadorias nacionais*”.

De outro ponto, o creditamento de produto adquirido para revenda no que se refere a Cofins, mesmo que exclusivamente para o exterior, desde que estes produtos não tenham isenção, ou suspensão da contribuição, é possível nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Diante do exposto, compreende-se a possibilidade de creditamento na aquisição de bens exclusivos para a revenda, no caso para a exportação, independentemente de ser produto não tributado, isento ou alíquota zero, posto que compreendem a receita de exportação. Nesse ponto procede o recurso do Contribuinte.

Da apropriação dos custos despesas e encargos pelo método do rateio proporcional

No que se refere ao creditamento da Cofins sobre a os encargos e custos da produção, quando utilizado o método de rateio, o entendimento colacionado pela fiscalização é pela necessidade do custo estar presente tanto nas receitas provenientes do mercado interno quanto do mercado externo, excluindo-se as despesas cujas vendas tenham a isenção, suspensão ou alíquota zero da Cofins.

Ocorre que assim como exposto pela recorrente, a base de cálculo da Cofins é a receita bruta, devendo levar-se em consideração o custo e encargos sofridos independentemente da origem se do mercado interno ou externo. Aos parágrafos 7º e 8º do art. 3º das Lei 10.637/2002, verifica-se que não há distinção de receita vinda do mercado externo ou interno, posto que o método do rateio deverá observar o custo e os encargos sofridos, independentemente de onde provem a receita e que afetam a produção.

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 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.

Nestes termos, tem-se que o creditamento pelos encargos e custos da produção devem ser computados independentemente da conta a que e destinada se a receitas do mercado interno ou mercado externo, já que a base da contribuição é calculada pela receita bruta que compreenderia ambas receitas. Neste ponto, igualmente, é procedente o pedido do Recorrente.

Aquisições de Combustíveis

Compreendo que é possível creditamento de Cofins decorrente de aquisição combustíveis, no caso dos autos, para fins de transporte da matéria-prima da produção, isto porque este custo compreende parte do processo produtivo, uma vez que não se encerra na atividade de transformação da matéria-prima, mas também em todos os procedimentos necessários para que a matéria prima se transforme no produto final, incluindo-se assim, os custos operacionais com o transporte da matéria-prima.

Essa compreensão extrai-se o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, que repete a redação do art.3º da Lei nº 10.637, de 2002, que ampliou o rol de dispêndios referidos aos insumos:

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

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

Importa, todavia que este combustível utilizado no transporte do insumo tenha efetivamente esta destinação, compondo ele a base de creditamento apenas o *quantum* utilizado pela operação de transformação da matéria-prima em produto final, ou seja, dever ser permitido o creditamento da aquisição de combustível para fins específicos transporte do insumo, mas não para o que for utilizado, por exemplo, em automóveis destinados ao transporte dos sócios ou funcionários da empresa, privilegiando-se assim a essencialidade do referido custo. Neste ponto, igualmente, é procedente o pedido do Recorrente.

Crédito Presumido – Atividades agroindustriais

Verifico que nos autos há menção que a contribuinte adquiria produtos agrícolas, após os padronizava, classificava, limpava, secava, armazenava e ao final os vendia. Estas atividades, sob o olhar da fiscalização, não compreenderiam a atividade agroindustrial, todavia o beneficiamento dos grãos, tal como a contribuinte explora deve ser considerado como atividade industrial, posto que se nos aspectos da industrialização ao transformar a matéria prima, como ocorre a secagem de grãos, por exemplo.

Nestes termos, conferindo-se a característica de industrialização o procedimento de produção realizado pela contribuinte, esta tem direito a creditamento de Cofins, com base na lei nº 10.925/2004, através da forma de crédito presumido, assegurou o aproveitamento de créditos sobre as aquisições, efetuadas por pessoas físicas ou cooperados pessoas físicas, de insumos aplicados na produção de mercadorias de origem animal ou vegetal destinados a alimentação humana ou animal.

Não obstante, este Conselho não utilize como embasamento o julgado dos Tribunais Federais, diversos são os acórdãos que qualificam a atividades de secagem como sendo compreendida no conceito de transformação do insumo e, portanto, geradora de crédito. Algumas, inclusive apontam que a atividade de cerealista também poderia ensejar direito a crédito de PIS/Cofins.

Cita-se a exemplo a ementa dos seguintes arestos:

TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PIS. COFINS. LEI 10.925/04. INSUMOS. PRODUTOS PRIMÁRIOS (COOPERATIVA), ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. INDUSTRIALIZAÇÃO. 1. O sistema de apuração não-cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS, criado pelas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, admite, em regra, a apuração de crédito nas aquisições (que a lei elenca) de bens para revenda e insumos para posterior processo industrial, mas desde que adquiridos de pessoas jurídicas. 2. A Lei nº 10.925/04 ampliou a extensão da Lei nº 10.637/02, passando, então, a permitir que o crédito presumido fosse também apurado por cerealistas que vendem os grãos in natura valendo-se de processo de beneficiamento (limpeza, padronização e armazenagem dos grãos). 3. Caso em que a demandante é uma cooperativa que atua no comércio atacadista de grãos e que tem como atividade preponderante a de armazém geral, não se enquadrando, portanto, suas atividades em nenhum dos incisos do art. 8º, § 1º, da Lei nº 10.925/04. (TRF4, AC 5002300-58.2012.404.7119, Primeira Turma, Relator p/ Acórdão Jorge Antonio Maurique, juntado aos autos em 13/11/2014)

TRIBUTÁRIO. RESSARCIMENTO CRÉDITO PRESUMIDO PIS/COFINS, NA PROPORÇÃO DA EXPORTAÇÃO. LEI 12.431/2011. PERÍODO DE 2006 A 2010. PRODUÇÃO DE GRÃOS COM SECAGEM E CLASSIFICAÇÃO. AGROINDÚSTRIA. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. MULTA. DIREITO DE PETIÇÃO DO CONTRIBUINTE. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. 1. As atividades desenvolvidas pela impetrante de limpeza, secagem, classificação e armazenagem de produtos in natura de origem vegetal enquadram-se no conceito de empresa agroindustrial ao beneficiar os grãos que exporta, fazendo jus, por consequência, ao ressarcimento do crédito presumido, apurado na forma do artigo 8º da Lei 10.925/2004. 2. A multa prevista no artigo 74 da Lei n. 9.430/96, parágrafos 15 e 17, conflita com o disposto no artigo 5º, inciso XXXIV, da Constituição Federal, pois, ainda que não obste totalmente a realização do pedido de compensação, cria obstáculos consideráveis ao direito de

petição do contribuinte. 3. Além disso, a aplicação da multa com base apenas no indeferimento do pedido ou na não homologação da declaração de compensação afronta o princípio da proporcionalidade. 4. A Corte Especial deste Tribunal, na sessão do dia 28 de junho de 2012, manifestou-se no sentido de declarar a inconstitucionalidade dos parágrafos 15 e 17 do artigo 74 da Lei nº. 9.430/96, por violação ao artigo 5º, inciso XXXIV, alínea "a", da Constituição Federal (Argüição de Inconstitucionalidade 5007416-62.2012.404.0000, Rel. Des. Fed. Luciane Amaral Corrêa Münch, juntado aos autos em 03/07/2012). (TRF4, APELREEX 5007800-19.2013.404.7104, Segunda Turma, Relatora p/ Acórdão Carla Evelise Justino Hendges, juntado aos autos em 29/10/2014)

Nestes termos, entende-se pela possibilidade de creditamento da Cofins quando da realização de atividade agro industrial, nos termos no art. 8º da Lei 10.925/2004. Neste ponto, igualmente, é procedente o pedido do Recorrente.

Rateio Proporcional – Mercado interno – Créditos vinculados as receitas com suspensão, isenção e alíquota zero

As receitas provenientes das vendas dos produtos adquiridos com alíquota zero, isenção e suspensão, poderão gerar crédito de PIS/Cofins, quando, após a industrialização, o produto final sofrer a incidência das mesmas contribuições, como por exemplo, nas vendas para mercado interno.

Isto porque não se tratam de operação que não estão sujeitas a tributação, mas possuem o benefício de que a alíquota seja zero, que a contribuição esteja suspensa passando a incidir caso não ocorra o motivo da suspensão e a partir do momento que em que a isenção não ocorra, dessa forma estas operações não sofrem o óbice previsto no artigo 3º, parágrafo 2º da Lei 10.833/03, sendo autorizado pela Lei nº 11.033/04, em seu artigo 17, a manutenção dos créditos em situações como a presente.

Vejamos:

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

Entendo correto o argumento de que a aquisição dos produtos acima gera sim o direito ao creditamento glosado, na medida em que, a despeito de terem sido realizadas mediante alíquota zero de Cofins, pois é fato incontestável que foram previamente sujeitos a incidência em cascata deste tributo nas etapas anteriores da circulação.

Nesse sentido, faz jus ao creditamento mesmo que o contribuinte adquira insumos tributados com alíquota zero, eis que paga, ainda que embutido no preço, o tributo (PIS/Cofins) indiretamente em outros insumos ou produtos, a exemplo de adubos, fertilizantes, ferramentas, maquinários, dentre outros, adquiridos no mercado e empregados no respectivo processo produtivo.

Nestes termos, havendo a aquisição de produtos com alíquota zero, suspensão ou isenção, é possível a manutenção dos créditos, bem como o seu aproveitamento. Neste ponto, igualmente, é procedente o pedido do Recorrente.

Incidência da taxa Selic

A Lei nº 10.883/03 apresenta expressamente a vedação da atualização monetária em processos de ressarcimento pelo princípio constitucional da não-cumulatividade.

Essa regra geral é aplicada sobre os créditos de Cofins, por ausência de previsão legal. Não obstante, o STJ e o STF veem relativizando a sua aplicação no que se refere ao aproveitamento pelo contribuinte quando este decorre da demora em virtude resistência oposta por ilegítimo ato administrativo ou normativo do Fisco. Nestes casos, admite-se a correção no intuito de evitar o enriquecimento sem causa e de dar integral cumprimento ao princípio da não-cumulatividade.

Cita-se a exemplo um trecho ao acórdão de lavra do Ministro Mauro Campbell do STJ:

“Desse modo, 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, realinhei a minha opinião no sentido de reconhecer o direito à correção monetária dos créditos por ressarcimento desde o protocolo dos pedidos administrativos, devendo ser aplicados os índices que constam do Manual de Orientação de Procedimentos para os Cálculos da Justiça Federal, aprovado pela Resolução 561/CJF, de 02.07.2007, do Conselho da Justiça Federal, inclusive a taxa Selic” (Embargos de Divergência – EAg 1220942/SP, Mauro Campbell Marques - Primeira Seção de Julgamento do STJ, DJE18/04/2013)

Nesses termos, deve-se priorizar o entendimento da possibilidade de atualização monetária dos créditos em que tenha resistência da fiscalização em suas homologações. Considerando que a negativa do aproveitamento de créditos pela Administração Fiscal se considera uma forma de resistência sem base legal, cremos aplicável a atualização monetária pela taxa SELIC, nos termos do Recurso Voluntário interposto.

(assinado digitalmente)
Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira.