



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

Processo n° 10950.001893/2007-18
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3801-004.627 – 1ª Turma Especial
Sessão de 12 de novembro 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: 01/01/2004 a 31/03/2004

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL. COMPLEMENTOS DE PREÇO REFERENTES A VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS..

No cálculo do rateio proporcional para atribuição de créditos no regime da não-cumulatividade das contribuições sociais, os montantes referentes a complementos de preço devem ser considerados no cálculo do rateio como receitas 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. REQUISITO. PRODUÇÃO DE MERCADORIAS DE ORIGEM ANIMAL OU VEGETAL.

O direito ao crédito presumido está condicionado a comprovação de que a pessoa jurídica produza mercadorias de origem animal ou vegetal.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. COMPLEMENTO DE PREÇO REFERENTES A VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. NATUREZA JURÍDICA DE RECEITAS DE EXPORTAÇÃO.

O STF pacificou o entendimento de que consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas. Assim, deve-se ser excluída da base de cálculo da contribuição as saídas identificadas caracterizadas como complementos de preço, uma vez que as variações monetárias ativas são consideradas receitas de exportação.

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 Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso no sentido de considerar os valores referentes a complemento de preço no cálculo do rateio como receitas de exportação e excluir da base de cálculo da contribuição as saídas identificadas pela fiscalização federal como complementos de preço. Vencidos os Conselheiros Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Cássio Schappo e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira que davam provimento integral ao recurso em face das demais matérias. 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, Marcos Antônio Borges , Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Paulo Sérgio Celani, Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira e Cássio Schappo.

Na sequência, no item “**Da receita bruta total**” demonstra, a partir do Dacon da contribuinte, que as receitas da interessada foram assim informadas:

RECEITA BRUTA TOTAL	Jan/2004	Fev/2004	Mar/2004
01. Receita de exportação	////////////////////	3.826.666,20	9.662.313,99
02. Receita de venda no Mercado Interno – Fabricação Própria	////////////////////	910.877,01	19.322,81
03. Receita de Revenda de Mercadorias	////////////////////	2.285.798,18	2.134.009,50
04. Receita da Prestação de Serviços	////////////////////	28.379,81	29.354,05
09. Outras receitas	////////////////////	57.913,57	230.962,91
TOTAL - RECEITA BRUTA TOT.IL	////////////////////	7.109.634,80	12.075.963,26

Explica que verificou que a contribuinte auferiu receitas com vendas de bens do ativo permanente (outras receitas). Estas foram excluídas da receita bruta total para fins de cálculo do percentual de rateio, por se tratar de receita não operacional e, portanto, afastada da base de cálculo das contribuições, conforme disposto no art. 1º, §3º, II, da Lei nº 10.833/2003 e art. 1º, §3º, VI, da Lei nº 10.637/2002.

RECEITA BRUTA TOTAL	Jan/2004	Fev/2004	Mar/2004
(+) Receita Bruta Total – indicada na Ficha 07 do DACON	////////////////////	7.109.634,80	12.075.963,26
(-) Receita de Vendas do Ativo Imobilizado	////////////////////	22.000,00	11.190,00
(=) Receita Bruta Total para fins de rateio proporcional	////////////////////	7.087.634,80	12.064.773,26

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

	jan/04	fev/04	mar/04
(a) Receita bruta total a ser considerada para fins de rateio	////////////////////	7.087.634,80	12.064.773,26
(b) Receita total de exportação a ser considerada para fins de rateio	////////////////////	3.826.200,00	9.599.047,31
(c=b/a %) coeficiente geral de rateio apurado	////////////////////	53,9842%	79,5626%

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 a empresa demonstrou o seu crédito, apresentando uma relação de notas fiscais de aquisições efetuadas de pessoas jurídicas estabelecidas no país de mercadorias-2 destinadas à revenda (adubos, fertilizantes,

defensivos agrícolas, etc). Explica que a nota fiscal indicada para o mês de fevereiro de 2004, de nº 043.698, no valor de R\$ 729.917,00, tem indicado o CFOP de código 1.922 (Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de compra para recebimento futuro). Verificou que de acordo com as informações constantes dos registros contábeis e nos livros fiscais de entrada as operações de recebimento dos produtos ocorreu em diversas datas, conforme demonstrado abaixo. Informa, ainda, que em 29/03/2004 parte da aquisição efetuada por meio da citada nota fiscal foi cancelada, mediante a nota fiscal de devolução de nº 132.126, no valor de R\$ 256.146,50. Em função do exposto, considerou com direito ao crédito somente os valores relativos a parcela de produtos adquiridos e efetivamente recebidos, nos meses do efetivo recebimento. Afirma que não cabe crédito sobre a parcela da aquisição que foi posteriormente cancelada, assim como a contribuinte não pode se creditar do crédito relativo a produtos adquiridos com promessa de entrega futura, haja vista que o produto na data de aquisição ainda não se encontrava à sua disposição. O demonstrativo do crédito relativo a essa nota foi assim demonstrado:

<i>Data</i>	<i>Nota Fiscal</i>	<i>Fev/2004</i>	<i>Mar/2004</i>
14/02/2004	044788	4.944,00	
	044789	20.160,00	
28/02/2004	045565	24.720,00	
	045566	24.720,00	
01/03/2004	045564		24.720,00
	045567		16.686,00
	045568		16.686,00
	045671		24.720,00
02/03/2004	045672		24.720,00
	045806		16.995,00
03/03/2004	045856		18.540,00
	045854		16.686,00
04/03/2004	045855		16.686,00
	045857		16.995,00
	045858		17.325,00
05/03/2004	045910		25.200,00
	045911		25.200,00
	045958		17.325,00
09/03/2004	045961		17.010,00
	045966		17.010,00
TOTAL	046121		16.686,00
	046122		8.219,40
	046123		9.384,50
	046127		16.686,00
	046128		18.495,00
	TOTAL	74.544,00	381.974,90

Em decorrência, os dispêndios relativos às aquisições de bens adquiridos para revenda com direito ao desconto de crédito da contribuição passou a apresentar os valores abaixo, exclusivamente, vinculados aos créditos do mercado interno tributado:

Discriminação	Jan/2004	Fev/2004	Mar/2004
01. Bens Adquiridos p/Revenda – DACON	////	2.243.298,64	1.031.038,29
(-) Valor Glosado ⁽¹⁾	////	729.917,00	0,00
(+) Valor Apurado ⁽²⁾	////	74.514,00	381.974,90
01. Bens Adquiridos p/Revenda – ACATADO	////	1.587.925,64	1.413.013,19

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 dos dispêndios	Jan/04	Fev/04	Mar/04
Aquisições de “SOJA”	////	0,00	153.212,86
Aquisições de “COMBUSTÍVEL”	////	110.636,68	108.558,70
Total	////	110.636,68	261.771,56

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
Jan/04	4.234.511,79	26.760,00	0,63%	33.143,12	209,45	32.933,67
Fev/04	7.109.634,80	3.714,80	0,05%	110.636,68	57,81	110.578,87
Mar/04	12.075.963,26	29.159,37	0,24%	108.558,70	262,13	108.296,57

Informa, também, que como a soja é produto 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.

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

CRÉDITOS ACATADOS A DESCONTAR	Jan/2004		Fev/2004		Mar/2004	
	Mercado Interno	Exportação	Mercado Interno	Exportação	Mercado Interno	Exportação
02. Bens utilizados como insumos						
SOJA	//////////	//////////	0,00	0,00	31.312,71	121.900,14
COMBUSTÍVEL	//////////	//////////	57,81	0,00	263,13	0,00
TOTAL	//////////	//////////	57,81	0,00	31.575,85	121.900,14

Relativamente à linha “4 – despesas de energia elétrica”, a autoridade fiscal informa que verificou uma diferença de R\$ 1.000,00 entre o valor total apresentado pela interessada e o apurado nos registros contábeis, razão pela qual, o respectivo crédito foi glosado do mês de março de 2004. Sobre os novos valores apurados aplicou-se os novos índices da rateio encontrado.

Relativamente às linhas “5 - Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoas Jurídicas”, “8 - Despesas de Contraprestação de Arrendamento Mercantil”, “9 – Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado”, “13 – Outros valores com direito a crédito”, os créditos foram totalmente deferidos. Entretanto, a vinculação desses valores às receitas no mercado externo e mercado interno foi refeita com a aplicação do índice de rateio demonstrado no item “Das Relações Percentuais”.

No tocante à linha “7 - Despesas Financeiras de Empréstimos e Financiamentos Obtidos Junto a Pessoas Jurídicas”, foram glosados, no mês de janeiro de 2004, os valores relativos aos contratos de câmbio e de exportação, os quais, segundo entendimento da autoridade fiscal, não têm natureza jurídica de empréstimo ou financiamento. Sobre os novos valores apurados aplicou-se os novos índices da rateio encontrado.

Em relação à linha “11 – Devolução de vendas sujeitas à incidência não cumulativa”, diz a autoridade fiscal que a contribuinte se creditou 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 as devoluções de vendas apresentadas, de modo a acatar apenas os créditos relativos às devoluções de 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”. Explica ainda que como todas as devoluções acatadas se referem a vendas realizadas no mercado interno os créditos deferidos foram vinculados exclusivamente às receitas aferidas no mercado interno.

No tocante à linha “18 – Crédito presumido das atividades agroindustriais”, aduz a autoridade fiscal que tal crédito foi solicitado pela contribuinte na condição de empresa agroindustrial, em virtude da aquisição de lenha, milho, soja e trigo de pessoas físicas residentes no Brasil.

Explica 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 nos capítulos e códigos da NCM indicados no referido artigo. Relata 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, preconiza 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 10.833/2003.

Diz que, segundo memorial descritivo disponibilizado pela interessada, o processo produtivo da empresa consiste na aquisição de produtos agrícolas in natura (soja, milho e trigo) de produtores rurais pessoas físicas e posterior classificação, limpeza, secagem, armazenagem e venda desses produtos. Entende, por isso, que a atividade exercida pela requerente é de cerealista e não de agroindústria.

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:

fev/04	Compras de Pessoas Físicas			Vendas para agroindústria	Compras médias passíveis ao crédito	Crédito Presumido COFINS
PRODUTOS	Quant (Kg)	Valor	Custo Médio	(Kg)	(e=d*c)	(80% * 7,6% * e)
	(a)	(b)	(c=b/a)	(d)		
MILHO CONSUMO	6.109.367	1.543.481	0,2526	6.066.280	1.532.595,31	93.181,79
MILHO BAIXO PADRÃO	24.330	2.513	0,1033	18.660	1.927,58	117,20
TOTAL fev/04					1.534.522,88	93.298,99

mar/04	Compras de Pessoas Físicas			Vendas para agroindústria	Compras médias passíveis ao crédito	Crédito Presumido COFINS
PRODUTOS	Quant (Kg)	Valor	Custo Médio	(Kg)	(e=d*c)	(80% * 7,6% * e)
	(a)	(b)	(c=b/a)	(d)		
MILHO CONSUMO	5.990.567	1.596.225	0,2665	2.882.535	768.070,11	-16.698,66
SOJA CONSUMO	21.768.554	15.339.608	0,7047	541.250	381.401,66	23.189,22
TOTAL mar/04					1.149.471,77	69.887,88

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, 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 foi o seguinte:

Discriminação	jan/04		fev/04		mar/04	
	vinculados à receita		vinculados à receita		vinculados à receita	
	mercado interno	exportação	mercado interno	exportação	mercado interno	exportação
18. Crédito Presumido – Agroindústria	//////////	//////////	93.298,99	0,00	69.887,88	0,00

Em relação à linha “20 – 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.

Explica que a contribuinte informou como base de cálculo deste crédito o montante de R\$ 5.157.510,90. Porém, consta do “balancete consolidado da empresa – relativo ao mês de janeiro de 2004” o valor de R\$ 3.903.822,41. Diz que a contribuinte explicou que a diferença encontrada pelo Auditor Fiscal diz respeito às “provisões realizadas mensalmente na contabilidade no último dia do mês e estornadas no primeiro dia do mês seguinte, para as vendas tradição futura, ou seja, vendas que a empresa tem o produto no estoque, porém o cliente ainda não retirou do armazém, demonstrado no razão em anexo. Neste caso a empresa não deixa de ter direito ao crédito no valor do estoque todo sem a dedução mencionada”. Entretanto, a autoridade fiscal não admitiu créditos relativos a essa diferença. Aduz que a partir da data em que se efetuou a operação de venda, esses produtos não pertencem mais à empresa vendedora, sendo apenas depositária dessas mercadorias.

Por tal razão, a base de cálculo do crédito em questão foi deferida em R\$ 3.903.822,41, sobre a qual aplicou a alíquota de 3%, totalizando o crédito presumido do estoque de abertura existente em 31/01/2004 em R\$ 117.114,67, a ser utilizado em 12 parcelas mensais de R\$ 9.759,56.

Afirma, ainda, que verificou que houve devolução de vendas de produtos vendidos antes do início da incidência não cumulativa da contribuição em epigrafe. 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, no trimestre em questão as seguintes devoluções:

Crédito presumido estoque abertura	jan/04	fev/04	mar/04
Relativo estoque 31/01/2004	//////////	9.759,56	9.759,56
Relativo devoluções de vendas cumulativas até o mês anterior	//////////	0,00	663,69
Relativo devoluções de vendas cumulativas no mês	//////////	663,69	715,12
TOTAL CRÉDITO PRESUMIDO ACATADO	//////////	10.423,25	11.138,37

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	jan/04		fev/04		mar/04	
	vinculados à receita mercado interno	exportação	vinculados à receita mercado interno	exportação	vinculados à receita mercado interno	exportação
Crédito presumido relativo a estoque em 31/01/2004	//////////		9.759,56		9.759,56	
Percentual de rateio para vinculação às receitas (b)	//////////	//////////	16,0158%	53,9842%	20,4374%	79,5626%
Dispêndios a apropriar crédito (c=a*b)	//////////	//////////	4.490,94	5.268,62	1.991,60	7.764,96
Crédito presumido relativo a devoluções cumulativas	//////////		663,69		1.378,81	
Percentual de rateio para vinculação às receitas (b)	//////////	//////////	100,0000%	0,0000%	100,0000%	0,0000%
Dispêndios a apropriar crédito (c=a*b)	//////////	//////////	663,69	0,00	1.378,81	0,00
20. Crédito presumido relativo a estoque de abertura acatado	//////////		5.154,63	5.268,62	3.373,41	7.764,96
	//////////		10.423,25		11.138,37	

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

CRÉDITOS ACATADOS A DESCONTAR	jan/04		fev/04		mar/04	
	Merc. Interno	Exportação	Merc. Interno	Exportação	Merc. Interno	Exportação
01. Bens Adquiridos para revenda	//////////	//////////	1.587.925,64	0,00	1.113.013,19	0,00
02. Bens Utilizados como Insumos	//////////	//////////	57,81	0,00	31.575,85	121.900,14
03. Serviços Utilizados como Insumos	//////////	//////////	0,00	0,00	0,00	0,00
04. Despesas de Energia Elétrica	//////////	//////////	3.134,28	3.677,02	3.300,83	12.850,10
05. Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoas Jurídicas	//////////	//////////	1.610,55	1.889,45	715,31	2.784,69
07. Despesas Financeiras junto a Pessoas Jurídicas	//////////	//////////	19.409,33	22.770,34	6.207,60	24.166,11
08. Despesas de Contraprestação de Arrendamento Mercantil	//////////	//////////	2.955,71	3.467,54	1.312,75	5.110,50
09. Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado	//////////	//////////	41.222,06	51.879,76	20.423,01	79.506,56
11. Devolução de Vendas sujeitas à alíquota de 7,6%	//////////	//////////	18.676,20	0,00	47.100,92	0,00
13. Outros valores com direito a crédito	//////////	//////////	402,38	472,06	113.348,14	141.263,23
14. BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS A DESCONTAR	//////////	//////////	1.678.393,97	84.156,16	1.636.997,59	687.581,34
15. Créditos a Descontar (7,6%)	//////////	//////////	127.557,94	6.395,87	124.411,82	52.256,18
APURAÇÃO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS						
19. Crédito Presumido – Agroindústria/Cerealista	//////////	//////////	93.298,99	0,00	69.887,88	0,00
20. Crédito Presumido Relativo a Estoque de Abertura	//////////	//////////	5.154,63	5.268,62	3.373,41	7.764,96
23. TOTAL DE CRÉDITOS APURADOS NO MÊS (15+19+20)	//////////	//////////	226.011,56	11.664,48	197.673,11	60.021,14

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

Discriminação	jan/04		fev/04		mar/04	
	vinculados à receita mercado interno	exportação	vinculados à receita mercado interno	exportação	vinculados à receita mercado interno	exportação
23 CRÉDITO TOTAL APURADO NO MÊS	////	////	226.011,56	11.664,48	197.673,11	60.021,14
27 (-) Ajustes Negativos de Créditos	////	////	9.500,00	0,00	75.054,19	0,00
CRÉDITO TOTAL ACATADO DISPONÍVEL NO MÊS	////	////	216.511,56	11.664,48	122.618,92	60.021,14

São, assim, passíveis de ressarcimento (créditos vinculados às receitas de exportação) os seguintes valores: R\$ 11.664,18 e R\$ 60.021,15, respectivamente para os meses de fevereiro e março de 2004.

Na sequência, no item “Da análise dos débitos”, relata a autoridade fiscal que a interessada apurou os seguintes débitos da contribuição em análise:

	jan/04	fev/04	mar/04
25. Base de Cálculo	////	3.260.968,60	2.402.459,27
26. Débito Apurado antes desconto dos créditos	////	247.833,61	182.586,90

A autoridade fiscal afirma, porém, que deve-se considerar na composição da base de cálculo informada as saídas que a empresa informa como complementos de exportações, mas que a presente auditoria assentou tratarem-se de variações monetárias ativas, decorrentes de variação cambial. Recompôs, em função disso, a base de cálculo da contribuição no período em análise, conforme abaixo:

	jan/04	fev/04	mar/04
(+) Base de cálculo apurada pela empresa	////	3.260.968,60	2.402.459,27
(+) Variações ativas na exportação (complementos de preço)	////	466,20	63.266,68
(=) Base de cálculo reconstituída	////	3.261.434,80	2.465.725,95
26. COFINS apurada (7,6%)	////	247.869,04	187.395,17

Aduz, após, 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:

	jan/04	fev/04	mar/04
(+) Base de cálculo apurada pela empresa	//////////	3.260.968,60	2.402.459,27
(+) Variações ativas na exportação (complementos de preço)	//////////	466,20	63.266,68
(=) Base de cálculo reconstituída	//////////	3.261.434,80	2.465.725,95
26. COFINS apurada (7,6%)	//////////	247.869,04	187.395,17

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 (fl. 151), a contribuinte apresentou em 17/05/2012, tempestivamente, a manifestação de inconformidade de fls. 154/196.

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 – fundamentos legais”, 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 “dívidas 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. Diz que verificada a divergência a menor do preço de venda praticado, a interessada emitiu notas fiscais objetivando complementar o preço de venda da mercadoria praticado. Diz que tais receitas não se tratam de variações cambiais (receitas financeiras), mas de receitas complementares de 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 da 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 previsão legal para excluir, no cálculo do rateio proporcional, o valor da exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação”.

Alega que é equivocado também o entendimento do agente fiscal de que o cálculo proporcional somente é aplicável se os custos, as despesas e os encargos forem comuns às receitas de vendas no mercado interno e de exportação. Argumenta que a lei só permite a adoção de um único critério de apuração de créditos, facultando à contribuinte escolher entre a apropriação direta dos custos, despesas e encargos ou o método de rateio proporcional. Sustenta, com base em acórdão do CARF, que a metodologia híbrida elaborada pelo agente fiscal não possuiu embasamento legal.

Requer que o critério de rateio para apropriação dos créditos vinculados à exportação e às vendas no mercado interno tributado e não tributado seja o demonstrado no Dacon.

No item “3.2 – **Das aquisições de combustíveis**”, a interessada argumenta que “os combustíveis adquiridos pela contribuinte

são insumos utilizados na frota de veículos que tem vínculo direto nas atividades da empresa servindo para o transporte de mercadorias e insumos entre os estabelecimentos do contribuinte, e na prestação de serviços de transportes a terceiros”. Argumenta que o conceito de insumo para o PIS e Cofins deve abranger “todo custo necessário, usual e normal na atividade da empresa”. Traz aos autos Acórdão do CARF segundo o qual combustíveis e lubrificantes usados na frota de veículo ligados à atividade industrial geram direito ao crédito da contribuição.

No tópico “3.3 – Crédito presumido – atividade agroindustrial – produção das mercadorias de origem vegetal classificadas nos capítulos 8 a 12 da NCM”, a interessada argumenta que apurou crédito presumido sobre insumos adquiridos de pessoas físicas e pessoas jurídicas com suspensão e que foram utilizados na produção de mercadorias classificadas nos capítulos 8 a 12 da NCM, de acordo com o inc II do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, combinado com o §10 da Lei nº 10.833/2003 e a partir de agosto de 2004 com base no caput do art. 8º da Lei 10.925/2004.

Alega que de acordo com o inc. I, do art. 6º, da IN SRF 660, exerce atividade econômica de produção de mercadorias relacionadas no art. 5º, desempenhando atividades agroindustriais. Entender ter, portanto, o direito ao crédito presumido calculado sobre as aquisições efetuadas de pessoas físicas e pessoas jurídicas com suspensão das contribuições, já que utiliza os bens adquiridos para a produção das mercadorias classificadas nos capítulos 8 a 12 da NCM.

Afirma que como a IN SRF nº 660 (art. 6º) reconhece que o crédito presumido não é para quem planta e colhe, pois excetua as atividades rurais, questiona: “quem é que além do produtor rural poderá produzir grãos beneficiados classificados nos capítulos 8 a 12 da NCM? Lógico, claro, sistêmico e preciso, é 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.

Faz, após, 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 da legislação atinente ao crédito presumido, 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; 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.

Aduz que a RFB “ignorou que as mercadorias adquiridas pela Recorrente originárias de pessoas físicas não se tratam de bens para revenda elencados no inciso I do art. 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003, mas de acordo com o processo produtivo desempenhado pela Recorrente e, se tratam de insumos utilizados na produção lastreados no inciso do art. 3º das respectivas leis”.

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

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 a legislação 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 §10 do art. 3º da Lei nº 10.637/2003 e no § 5º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. 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.

No item “3.4 – Base de cálculo tributável das contribuições para o PIS e Cofins”, 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. Seriam, portanto, 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;

exclusão da base de cálculo das contribuições as notas fiscais de complemento de preço de mercadorias exportadas;

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 DA COFINS. 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 da 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.

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.

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 – Das vendas com o fim específico de exportação – complemento de preço

A interessada insurgiu-se contra o critério de rateio das receitas contabilizadas como complemento de preço.

Discorda do entendimento da fiscalização federal que equivocadamente em sua análise entendeu que estas receitas não se enquadrariam como receita complementar de exportação, mas como variações da taxa de câmbio (receitas financeiras), o que impede o ressarcimento dos créditos vinculados a estas receitas.

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 - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

II - O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas.

III - O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as “receitas decorrentes de exportação” - conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto.

IV - Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

V - Assenta esta Suprema Corte, ao exame do leading case, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos.

VI - Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal.

Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.” (grifou-se)

Destarte, são inúteis e desnecessárias eventuais discussões de outras teses sobre a natureza jurídica das variações cambiais ativas. As autoridades administrativas têm que se submeter ao entendimento do Supremo Tribunal Federal e, de fato, atribuir eficácia em relação ao mérito.

Neste sentido, alterou-se o Regimento Interno do Conselho Administrativo Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria nº 256/2009 do Ministro da Fazenda, com alterações das Portarias 446/2009 e 586/2010. O artigo 62-A dispõe que os Conselheiros têm que reproduzir as decisões do STF proferidas na sistemática da repercussão geral, *in verbis*:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

{*}

(...)

{*} alterações introduzida pela Port. MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010–DOU de 22.12.2010 (grifou-se)

Assim, os montantes referentes a complemento de preço devem ser considerados no cálculo do rateio como receitas de exportação.

2 Rateio Proporcional – Mercado externo

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

Neste período de apuração essa matéria não foi objeto de glosa fiscal. Assim, consideram-se prejudicadas as alegações da recorrente.

A propósito, confira os valores acatados pela fiscalização federal:

Discriminação	jan/04	fev/04	mar/04
(+) Receita de exportação pleiteada	V////	3.826.666,20	9.662.313,99
(-) complemento de preço	V////	166,20	63.266,68
(=) receita de exportação acatada	V////	3.826.200,00	9.599.047,31

RECEITA BRUTA TOTAL	Jan/2004	Fev/2004	Mar/2004
01. Receita de exportação	V////	3.826.666,20	9.662.313,99
02. Receita de venda no Mercado Interno – Fabricação Própria	V////	910.877,01	19.322,81
03. Receita de Revenda de Mercadorias	V////	2.285.798,18	2.134.009,50
04. Receita da Prestação de Serviços	V////	28.379,81	29.354,05
09. Outras receitas	V////	57.913,57	230.962,91
TOTAL - RECEITA BRUTA TOT.IL	V////	7.109.634,80	12.075.963,26

3 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, 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 parágrafo 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, nega-se provimento ao recurso da interessada.

4 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 servindo 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, da Lei nº 10.833/2003, 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 termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

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, 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:

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 bens e 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: alugueis 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

benefitorias 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) (...)

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 no então §5º, do art. 3º da Lei 10.833/2003:

§ 5º Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 1514, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da COFINS, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País. (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

A questão central é identificar se a interessada exercia 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.

(...)

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 então §5º, do art. 3º da Lei 10.833/2003 estabelece como requisito que a pessoa jurídica produza mercadorias de origem animal ou vegetal, o que não é o caso da recorrente.

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 específicas em relação às aquisições de lenha e a forma de utilização do crédito presumido.

Em remate, não se conhece das alegações em relação à forma de utilização do crédito presumido (ressarcimento em dinheiro).

5 Base de cálculo – Débitos – Complemento de preço das exportações.

A interessada insurgiu-se contra o entendimento da fiscalização de que as notas fiscais emitidas como complementos de preço referem-se a variações monetárias ativas.

Como visto anteriormente, o STF pacificou o entendimento de que consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas.

Deste modo, assiste razão à recorrente, devendo ser excluída da base de cálculo da contribuição as saídas identificadas pela fiscalização federal caracterizadas como complementos de preço, uma vez que as variações monetárias ativas são consideradas receitas de exportação.

6 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 à compensação e à 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 os 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.

7 Conclusão

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário no sentido de considerar os montantes referentes a complemento de preço no cálculo do rateio como receitas de exportação e excluir da base de cálculo da contribuição as saídas identificadas pela fiscalização federal como complementos de preço.

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 (Arguição 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 de 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.