



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10950.902467/2011-71  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-009.364 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de setembro de 2020  
**Recorrente** FERTIMOURAO AGRICOLA EIRELI - EM RECUPERACAO JUDICIAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

**REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CEREALISTA. CRÉDITO PRESUMIDO. VEDAÇÃO.**

O crédito presumido de que trata o artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004, não pode ser apurado por pessoa jurídica que comercialize os produtos agropecuários *in natura*. O exercício das atividades próprias das cerealistas que consistem em limpar, padronizar, armazenar e comercializar grãos não caracteriza atividade agroindustrial por não transformar o produto agropecuário e não geram direito à apuração de crédito presumido.

**CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.**

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

**CRÉDITOS. COMBUSTÍVEIS. RATEIO.**

Correta a glosa de créditos tomados indistintamente pela contribuinte sobre o total de despesas com combustíveis. Exercendo simultaneamente o comércio de cereais e a prestação de serviços de transportes, apenas os combustíveis empregados nessa última atividade são geradores de créditos não cumulativos. Tratando-se de despesa comum às duas atividades, correto o procedimento da auditoria em admitir os créditos sobre combustíveis segundo rateio proporcional à participação das receitas de prestação de serviços no total de receitas.

**EXPORTAÇÕES NÃO COMPROVADAS. ALOCAÇÃO COMO RECEITAS COM SUSPENSÃO E RECEITAS REGULARMENTE TRIBUTADAS.**

A falta de comprovação documental da exportação direta ou da venda a empresa comercial exportadora enseja a alocação da receita correspondente como receita tributável. Havendo declaração dos adquirentes nos termos da IN SRF nº 660, de 2006, no sentido de apurarem o imposto de renda com base no lucro real, exercerem atividade agroindustrial e de empregarem os produtos

adquiridos como insumo na produção de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal, conforme *caput* do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, as receitas reclassificadas por falta de comprovação da exportação devem ser consideradas como sujeitas à suspensão da incidência das contribuições não cumulativas.

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

O aproveitamento de crédito para dedução da contribuição devida ou o ressarcimento de valores do PIS e da Cofins na sistemática da não cumulatividade não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores - Enunciado de Súmula CARF nº 125.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-009.353, de 22 de setembro de 2020, prolatado no julgamento do processo 10950.902452/2011-11, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Corinto Oliveira Machado, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Vinicius Gimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

## **Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Pedido de Ressarcimento feito pela contribuinte.

A unidade local, depois de analisar o pleito, emitiu Despacho Decisório no qual deferiu em parte pedido de ressarcimento. O despacho decisório foi fundamentado em análise do crédito que é comum a diversos Pedidos de Ressarcimento de créditos de PIS e de Cofins decorrentes do regime não cumulativo apurados em relação ao mercado interno e de exportação.

O citado documento relata que a interessada, intimada a esclarecer a origem dos créditos pretendidos, informou, em resumo, ser produtora de mercadorias classificadas nos capítulos 8 a 12 da NCM, tendo direito a apurar créditos regulares do regime não cumulativo calculados sobre os insumos de produção, nos termos dos art. 3º das Leis nº 10.637, de 2004 e nº 10.833, de 2003, assim como créditos presumidos sobre as aquisições efetuadas de pessoas

físicas e jurídicas que desempenham atividade rural, de acordo com o disposto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

Em sua análise sobre o crédito pretendido, a autoridade fiscal expõe inicialmente, seu entendimento de que a legislação do IPI não se aplica na caracterização da atividade de agroindústria no âmbito do regime da não cumulatividade. A sistemática do regime não cumulativo das contribuições para o PIS e Cofins diz, apresenta diferenças expressivas em comparação com a mecânica do IPI.

Ademais, os produtos vendidos pela interessada, soja, milho e trigo beneficiados, não são tributados pelo IPI. Todos esse produtos trazem consignação "NT" na TIPI. Assim, tomada como referência a legislação do IPI, não se estaria diante de estabelecimento industrial porque essa caracterização depende da execução de operação de industrialização de que resulte produto tributado pelo imposto.

Dessa maneira, avança a autoridade fiscal, a caracterização da atividade desempenhada pela pessoa jurídica deve ser buscada na legislação própria das citadas contribuições.

Pondera nesse contexto que, segundo a descrição do processo produtivo apresentado, as operações realizadas enquadram a contribuinte, para fins específicos de não cumulatividade do PIS e da Cofins, como empresa cerealista, nos termos da definição estabelecida pelo inciso I do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, caracterizada pelo exercício cumulativo das atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos *in natura* de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 10606.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM.

Mais à frente, ressalta a autoridade que a própria interessada se comporta como cerealista quando vende soja, trigo e milho com suspensão das contribuições para o PIS e Cofins ao abrigo do disposto no artigo 9º, inciso I, da Lei nº 10.925, de 2004, com a redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, conforme informado nos DACONs. Frisa que a apuração de crédito presumido nessas operações também é indevido em face da vedação expressa contida no § 4º do artigo 8º da mesma citada Lei nº 10.925, de 2004.

Outra razão para a recusa dos créditos presumidos, seria o destino dado às mercadorias. Diz o auditor que a filial promove exportações diretas e indiretas dos produtos e que, portanto, os bens não se destinam à alimentação humana ou animal, sendo essa uma das condições estabelecidas no caput do artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004, para dar suporte ao crédito presumido.

Sobre a forma de utilização dos créditos presumidos, a autoridade expõe que, mesmo que a contribuinte tivesse direito a apuração de créditos dessa natureza, para aproveitá-los por ressarcimento deveria proceder nos termos do art. 10 da Lei nº 12.431, de 2011, solicitando o ressarcimento exclusivo dos créditos presumidos em pedido próprio, não podendo englobá-los no montante dos demais créditos solicitados.

Diante dessas constatações impeditivas da apuração e aproveitamento de créditos presumidos, não foram admitidos os créditos presumidos escriturados pela contribuinte no

DACON, vinculados às receitas tributadas no mercado interno, receitas não tributadas no mercado interno e às receitas de exportação.

Superada a análise sobre a apuração e aproveitamento dos créditos presumidos, a autoridade prosseguiu na análise dos demais aspectos relacionados à formação do direito de crédito.

Avaliando a tomada de créditos sobre as aquisições de combustíveis, admitiu os correspondentes créditos de forma proporcional à participação da receita de prestação de serviços na receita bruta, conforme números constantes dos DACONs.

Prossegue informando que o exame da documentação enviada pela fiscalizada apontou aquisições de produtos agrícolas com suspensão das contribuições, acobertadas por declarações emitidas pela interessada, nos termos do art. 9º e do § 3º do art. 15 da Lei nº 10.925, de 2004. No entanto, os valores dessas aquisições foram indevidamente incluídos na base de cálculo para obtenção dos créditos das contribuições. Os créditos foram glosados na apuração fiscal.

Ainda com respeito à formação dos créditos, a fiscalização glosou os créditos tomados sobre as compras efetuadas com fim específico de exportação, indevidamente apropriados como decorrentes de aquisição de insumos. A recusa dos créditos foi fundamentada no desatendimento ao disposto no artigo 6º, § 4º, da Lei nº 10.833, de 2003.

Voltando-se sobre a composição da base de cálculo, a auditoria constatou a falta de comprovação de parte das receitas declaradas como de exportação.

Notificada do despacho decisório, a contribuinte apresentou manifestação expondo suas razões de inconformidade contra o reconhecimento parcial do direito de crédito.

A DRJ julgou a manifestação de inconformidade improcedente.

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual repete os mesmos os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade.

É o breve relatório.

## **Voto**

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

O recurso é tempestivo e apresenta os demais pressupostos de admissibilidade, de forma que dele conheço e passo à análise.

Analisando os capítulos recursais postos no recurso voluntário, fica evidente que a recorrente reproduziu as mesmas razões aportadas na manifestação de inconformidade, não apresentou um único elemento novo no recurso voluntário, seja em sede do direito material ou do processual.

Por entender que a decisão recorrida seguiu o rumo correto quanto à impossibilidade de apuração do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 e quanto à inclusão de receitas na base de cálculo do PIS e da Cofins, utilizo suas razões de decidir sobre esses temas como se minhas fossem, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, e do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019, *in verbis*:

#### CRÉDITOS PRESUMIDOS – AGROINDÚSTRIA

Questão central no litígio é a matéria que envolve a figura dos chamados créditos presumidos da agroindústria. Primeiro, discute-se a possibilidade de apuração de créditos presumidos pela contribuinte em função da caracterização da atividade por ela exercida, se industrial ou de cerealista. Depois, a discussão é sobre a forma de aproveitamento desses eventuais créditos presumidos, se somente por desconto da contribuição apurada ou se também por compensação e/ou ressarcimento em dinheiro.

Como se viu acima, a autoridade identificou a atividade econômica da contribuinte, nas operações com milho, trigo e soja, como de cerealista e, portanto, sem direito à apuração dos créditos presumidos vinculados à agroindústria previstos no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004. Por seu lado, a interessada defende o direito aos créditos presumidos por exercer atividade de produção, aperfeiçoando os grãos adquiridos adequando-os para a comercialização.

#### HISTÓRICO DA LEGISLAÇÃO – CRÉDITOS DA AGROINDÚSTRIA

Convida-se aqui a uma análise histórica dos dispositivos legais que disciplinam a possibilidade de apuração de créditos pelas pessoas jurídicas que atuam na área agroindústria, especificamente aquelas que produzem mercadorias de origem vegetal ou animal destinadas à alimentação humana, como reivindica a contribuinte interessada.

O histórico é longo mas traz informações valiosas para que se interprete uma legislação muito específica, bastante detalhada e, é preciso reconhecer, também um tanto complexa.

Ao longo da leitura é preciso ter no horizonte que as pessoas jurídicas que produzem mercadorias destinadas ao consumo humano poderiam, à época dos fatos, apurar créditos não cumulativos de duas sortes: créditos básicos por conta de aquisição de insumos nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, no tocante ao PIS e §§ 1º e 2º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, com relação à Cofins; e créditos presumidos por conta do disposto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, autorizados nas compras de itens que podem ser adquiridos de produtores rurais ou pecuaristas pessoas físicas ou de entidades que possam figurar na cadeia produtiva no mesmo nível de atuação dos produtores pessoas físicas, isto é, as cooperativas de produção agropecuárias, as pessoas jurídicas que exerçam atividades agropecuárias e os chamados cerealistas ou maquinistas que de alguma forma beneficiam o produto *in natura*.

Esse horizonte é importante para que, mais à frente, se investigue, no caso concreto, se a interessada pode apurar os créditos que pretende ver ressarcidos.

A Medida Provisória n.º 66, de 29 de agosto de 2002, ao introduzir o regime de incidência não-cumulativa da Contribuição ao PIS/Pasep, previa a concessão, às pessoas jurídicas que industrializam produtos de origem animal ou vegetal, de crédito presumido a ser deduzido para fins de determinação dos valores devidos das contribuições, em cada período de apuração. Assim estabelecia a citada MP:

*MP n.º 66, de 2002:*

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

*(...)*

*§5º Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 11, e nos códigos 0504.00,07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.13, 15.17 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul, destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da contribuição para o PIS/Pasep, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do **caput**, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País.*

*§6º Relativamente ao crédito presumido referido no §5º:*

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

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

*(...)*

A matéria ora sob análise, assim foi justificada pelo Poder Executivo ao enviar a medida ao Congresso Nacional:

*Exposição de Motivos - MP n.º 66, de 2002:*

*(...)*

*2. A proposta, de plano, dá curso a uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento. Após a instituição da cobrança monofásica em vários setores da economia, o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em regime de valor agregado – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).*

*(...)*

*5. No caso específico do setor agroindustrial, constata-se uma significativa relevância na aquisição de insumos que, no modelo proposto, não resultaria em transferência de créditos, porquanto não estão sujeitos à tributação – como é o caso de insumos adquiridos de pessoas físicas.*

*6. Isto posto, optou-se por conceder um crédito presumido no montante correspondente a setenta por cento das aquisições de insumos feitas a pessoas físicas, com vistas a minorar o desequilíbrio entre débitos e créditos. Esse*

*crédito presumido será adicionado aos créditos naturalmente já admitidos no modelo.*

(...)

Entretanto, em razão de terem sido afastados ou alterados pelo projeto de conversão, ou, ainda, vetados, por ocasião da sanção presidencial à lei, os dispositivos que regiam a matéria, quando a MP se converteu em Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o direito à dedução do aqui tratado crédito presumido foi reintroduzido na citada lei pela Medida Provisória n.º 107, de 10 de fevereiro de 2003, posteriormente convertida na Lei n.º 10.684, de 2003.

Em relação à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, a Medida Provisória n.º 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, ao introduzir a incidência não-cumulativa dessa contribuição, instituiu o direito ao crédito presumido adotando, nos §§ 5º e 6º de seu art. 3º, as regras estabelecidas para a Contribuição ao PIS/Pasep nos §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, acima transcritas, tendo referido crédito vigorado de 1º de fevereiro de 2004 até 31 de julho de 2004, data da revogação desse regramento legal pela Medida Provisória n.º 183, de 2004, convertida na Lei n.º 10.925, de 2004.

Assim, as pessoas jurídicas que industrializam produtos de origem animal ou vegetal destinados à alimentação humana, classificados nos códigos especificados, desde que submetidas ao regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, poderiam deduzir do valor apurado dessas contribuições, em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre insumos adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País.

A solução desenhada para o desequilíbrio que se verificava na aquisição de insumos de pessoas físicas não surtiu efeito na amplitude planejada. Isso porque, no agronegócio, operavam também como fornecedoras pessoas jurídicas que exerciam atividade agropecuária, cujas vendas da mesma espécie davam direito à apuração de créditos comuns ou básicos, também chamados de ordinários, em valor superior aos créditos presumidos gerados nas aquisições de insumos de pessoas físicas.

A alternativa adotada para que o mercado readquirisse o equilíbrio era suspender a incidência das contribuições nas vendas realizadas por pessoas jurídicas daqueles produtos, visando afastar a apuração dos créditos normais, e possibilitar a apuração e dedução de créditos presumidos não-cumulativos originados nas vendas efetuadas com suspensão.

Assim, buscando aperfeiçoar a sistemática de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em regime de valor agregado, editou-se a Lei n.º 10.925, de 23 de julho de 2004, conversão da Medida Provisória n.º 183, de 30 de abril de 2004. Em seu art. 8º, o diploma alterou as regras de concessão do crédito presumido, incluindo a possibilidade de deduzir crédito presumido calculado sobre o valor das aquisições feitas das pessoas jurídicas referidas na norma, estabelecendo, em seu art. 9º, a suspensão da incidência das contribuições nas operações de venda dos insumos referidos no art. 8º. *Lei n.º 10.925, de 2004:*

(...)

*Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10,*

07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, **destinadas à alimentação humana ou animal**, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

*I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

(...)

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

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

§ 3º O montante do crédito a que se referem o **caput** e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

(...)

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

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

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

§ 5º Relativamente ao crédito presumido de que tratam o **caput** e o § 1º deste artigo, o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem, pela Secretaria da Receita Federal.

§ 6º Para os efeitos do caput deste artigo, considera-se produção, em relação aos produtos classificados no código 09.01 da NCM, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 7º O disposto no § 6º deste artigo aplica-se também às cooperativas que exerçam as atividades nele previstas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

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

*§ 1o O disposto neste artigo: (Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004)*

*I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e (Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004)*

*II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6o e 7o do art. 8o desta Lei. (Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004)*

*§ 2o A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004)*

(...)

*Art. 17. Produz efeitos:*

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

(...)

Infere-se, a partir dos dispositivos legais transcritos, que, inicialmente, o crédito presumido foi instituído com a única finalidade de anular a acumulação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nos preços dos insumos adquiridos por pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, submetidas ao regime de incidência não-cumulativa dessas contribuições, que industrializem produtos de origem animal ou vegetal, classificados nos códigos anotados nos dispositivos legais destacados, de agricultores e pecuaristas pessoas físicas, uma vez que tais aquisições não permitem o desconto de créditos apurados com base no art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, isto visando evitar a repercussão dessa acumulação nas fases subsequentes da cadeia de produção e comercialização de alimentos.

Vê-se que o crédito presumido visa assegurar a aplicação do regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às hipóteses de aquisições de insumos sem a incidência das contribuições, às quais não se aplica o desconto de créditos calculados com base no art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Enquadram-se nessa hipótese as aquisições efetuadas de pessoas físicas e de pessoas jurídicas com suspensão da incidência das contribuições. Assim, para evitar o efeito cumulativo na cadeia de produção e comercialização de alimentos, os arts. 8º e 9º da Lei n.º 10.925, de 2004, instituíram, respectivamente, o crédito presumido para os adquirentes dos insumos e a suspensão da incidência das contribuições nas operações de venda desses insumos realizadas por pessoas jurídicas, de acordo com as regras estabelecidas nos citados comandos legais.

A interpretação sistemática dos dispositivos legais que disciplinam a aplicação do regime de incidência não-cumulativa para o setor agroindustrial permite concluir que, para fins de determinação de crédito presumido relativo à aquisição de insumo, devem ser observadas as condições estabelecidas nos arts. 8º e 9º da Lei n.º 10.925, de 2004, conjuntamente.

Em outras palavras, tem-se que, tomando como referência a natureza dos fornecedores, somente a aquisição de insumos, efetuada de pessoa física, de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária ou de cooperativa de produção

agropecuária, nessas hipóteses com suspensão de exigibilidade das contribuições, assegura o direito à dedução do crédito presumido previsto no citado art. 8º.

Por outro lado, do ponto de vista do adquirente, a possibilidade de apuração do crédito presumido, nos termos do *caput* do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, somente é franqueada às pessoas jurídicas que adquiram os insumos agropecuários para **produzirem – e o verbo aqui é essencial – mercadorias de origem vegetal ou animal** classificadas nas posições previstas no citado artigo, entre elas produtos originados do milho, trigo e da soja que são os grãos em foco nos autos.

Como se desenvolveu mais atrás, por estarem no mesmo nível da cadeia da agroindústria, figurando como fornecedores de insumos *in natura*, os produtores pessoas físicas, as cerealistas, as cooperativas e também as pessoas jurídicas de produção agropecuária, quando vendem insumos para a agroindústria, o fazem sem incidência de PIS e de Cofins, caso das pessoas físicas que não são contribuintes, ou com suspensão das contribuições, no caso dos demais produtores. Os adquirentes desses produtos agropecuários, por sua vez, têm direito aos créditos presumidos, nos termos do citado art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, se produzirem as mercadorias citadas no *caput*. Importante anotar que, para fins da sistemática não cumulativa, esse esquema não prejudica os fornecedores dos insumos agropecuários, que não sofreram a incidência das contribuições, e tampouco a agroindústria, que tem a faculdade de apurar créditos presumidos sobre os insumos.

Fixadas as premissas que conformam a apuração de créditos presumidos, pode-se descer à situação dos autos, interrogando se foi correta a caracterização de pessoa jurídica cerealista que a auditoria deu à empresa interessada. Havendo identificado a contribuinte como cerealista nas operações com milho, trigo e soja, a fiscalização recusou os créditos presumidos apurados delas decorrentes.

#### ATIVIDADE INDUSTRIAL X CEREALISTA

É ponto central do litígio a discussão que envolve a atividade desempenhada pela empresa nas operações com soja, trigo e milho. Da caracterização da natureza dessa atividade decorre o direito aos créditos presumidos ora em exame.

A contribuinte alega que tem direito ao crédito presumido decorrente de suas aquisições de mercadorias, por exercer atividade agroindustrial. Afirma que, como recebe a matéria-prima em seu estado natural após a colheita, modificando sua finalidade e natureza, mediante diversos processos, fica evidente sua atuação como agroindústria.

**A fiscalização recusou todos os créditos presumidos tomados sobre a aquisição de milho, de trigo e de soja que foram depois comercializados *in natura*, em operações em que a sociedade teria figurado como cerealista.** Essa é a função que a contribuinte rejeita, dizendo ter exercido atividade de produção agropecuária e portanto com direito ao crédito nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

Embora com ressalvas por se tratar de tributo diverso das contribuições ao PIS e à Cofins, tanto a auditoria como a interessada referiram-se à legislação do IPI como reforço ou contraposição à caracterização do exercício da atividade de indústria. No entanto, melhor que pesquisar o conceito de produção agroindustrial, a solução para o caso mais depende da definição de cerealista, traçada pelo próprio art. 8º, §1º, I da Lei nº 10.925, de 2004, por conta da restrição que lhes é imposta ao cômputo dos créditos presumidos.

Nos termos do dispositivo legal (redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005), específica à possibilidade de apuração de créditos presumidos para a agroindústria, **cerealista se define pelo exercício cumulativo das atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos *in natura* de origem vegetal, classificados nos códigos da NCM 09.01 [café], 10.01 a 10.08 [trigo, centeio, cevada, aveia, milho, arroz, sorgo, outros cereais], exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 [soja] e 18.01 [cacau].**

Neste ponto, volta-se a atenção para a atividade desempenhada pela contribuinte nas operações praticadas com soja, com trigo e com milho.

A fim de confirmar que exerceu atividade de produção agropecuária nas operações cuja tomada de créditos presumidos foi glosada, a contribuinte, na manifestação, assim descreve seu processo produtivo:

#### *1ª ETAPA — Recebimento e Classificação*

*A recorrente adquire produtos (soja, milho) de pessoas físicas e outras pessoas jurídicas, que chegam a granel carregados em caminhões, mercadorias úmidas e com impurezas, fora do padrão de exportação, passam então por uma classificação (de acordo com o tipo de mercadoria e suas características) que considera aspectos físicos do produto: umidade, impurezas, PH, presença de insetos, odor entre outros. [...] Classificados, os grãos seguem para as moegas para serem descarregados e receberem o processo de industrialização, no qual consiste em secagem e limpeza.*

#### *2ª ETAPA - Descarga das mercadorias [...]*

#### *3ª ETAPA - Pré-limpeza dos Grãos*

*Nas máquinas de pré-limpeza é realizada a exaustão do pó, os grãos são transportados até as máquinas de pré-limpeza para a retirada da maior parte dos resíduos e impurezas (terra e demais resíduos que vem junto aos grãos no ato da colheita).*

#### *4ª ETAPA - Secagem*

*[...] Secagem é um tratamento térmico que reduz a umidade da massa de grãos, (retirando a umidade excessiva dos cereais até um padrão próprio e seguro para o armazenamento).*

*O sistema de secagem se compõe de secador com coluna de secagem, difusores de ar metálicos, exatores axiais ou centrífugos, fomalha, ciclone e transportadores de carga. As fomalhas fornecem a fonte calorífica para a secagem dos grãos.*

#### *5ª ETAPA – Pós-limpeza*

*Após a secagem os grãos passam pelas máquinas de pós-limpeza, onde ocorre a limpeza mais apurada, com a separação dos grãos quebrados.*

#### *6ª ETAPA - Armazenagem e Controle de Qualidade*

*Após os processos de limpeza e secagem os grãos então são transportados até os armazéns graneleiros (silos) onde ficam armazenados aguardando sua comercialização para serem expedidos. Durante o período de armazenamento os grãos são conservados dentro dos armazéns por sistema de aeração, monitorados pelos sistemas de termometria e acionados de acordo com as condições meteorológicas. Estes sistemas são essenciais devido à dinâmica de comportamento da umidade e temperatura da massa de grãos dentro dos silos.*

*Umidades e temperaturas elevadas podem ocasionar deterioração do produto e gerar perdas enormes. E não se estabelecendo a temperatura faz-se a "transilagem", transposição da massa de grãos no próprio silo ou para outro armazém.*

#### Controle de pragas

*Tratamento preventivo: se o período de armazenagem for longo, há a aplicação de inseticidas sobre os grãos durante o transporte para o silo ou armazém, protegendo-os contra ataque de pragas.*

*Tratamento curativo: fumigação ou expurgo, técnica empregada para eliminar qualquer infestação de pragas mediante uso de gás.*

Controle integrado (Monitoramento da Massa de Grãos): métodos eficientes de amostragem de insetos e medição da temperatura e umidade visando integrar diversas medidas e métodos de controle, que associados ao controle de pragas, minimizam perdas qualitativas e quantitativas na armazenagem.

#### *7ª ETAPA — Expedição*

*[...] Os grãos são transportados por correias e elevadores de canecas até as caixas de carregamento.*

Pela descrição do processo produtivo das mercadorias (NCM capítulos 10 e 12), não há dúvida de que, como fundamenta a autoridade fiscal, a contribuinte em verdade exerce atividade de cerealista, com base nos incisos I do § 1º e inciso I do § 4º, ambos do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, abaixo transcritos, não havendo previsão, portanto, para concessão de crédito presumido. Repita-se a transcrição do artigo em tela:

*Lei nº 10.925, de 2004:*

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

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

*I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM;(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*[...]*

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

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

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

Como se vê, o artigo 8º, §1º, inciso I da Lei nº 10.925, de 2004 define ser empresa cerealista, como a *pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos in natura de origem vegetal*.

Desta forma, considerando a descrição do processo produtivo da contribuinte, não há outra conclusão possível a não ser que ela realiza "*cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal*", enquadrando-se no conceito de cerealista trazido pela legislação de regência. Por conseguinte, conclui-se que o aproveitamento do crédito presumido lhe foi corretamente vedado.

Tocando em argumento que expõe a defesa mais à frente, secar ou não os grãos, não altera a condição de cerealista uma vez que a secagem não modifica as características do produto agrícola que recebeu.

Examinando a extensão do conceito de cerealista e aferição dessa condição por pessoa jurídica que pretendia judicialmente seu reconhecimento como agroindústria, o Ministro Mauro Campbell em decisão monocrática proferida no Resp nº 1703248- SC (2017/021497-0), confirmou o acórdão recorrido quanto ao enquadramento do recorrente como cerealista.

Da citada decisão extrai-se que as etapas do processo produtivo da soja, do milho ou do trigo a granel, descritas pela impetrante em sua peça exordial, enquadram-se inteiramente no conceito legal de atividade cerealista. Restou claro que o beneficiamento dos grãos realizado pela parte autora não altera a natureza, acabamento ou aperfeiçoamento para consumo, ou seja, os grãos (soja, milho e trigo) que em um primeiro momento são adquiridos e, posteriormente, alienados, tratam-se, rigorosamente, do mesmo produto agrícola.

Haveria industrialização se transmudasse o produto para qualquer outro (v.g. óleo de soja, farelo de soja, leite de soja, óleo de trigo, farinha de trigo, pães, massas, biscoitos, fubá, polenta etc.).

Mais ainda, entendeu o Poder Judiciário que o *beneficiamento dos grãos realizado pela parte autora não altera a natureza, acabamento ou aperfeiçoamento para consumo, ou seja, os grãos (soja, milho e trigo) que em um primeiro momento são adquiridos e, posteriormente, alienados, tratam-se, rigorosamente, do mesmo produto agrícola*.

Essas conclusões se transferem para a situação dos autos. Quando opera beneficiando e comercializando os produtos agrícolas recebidos *in natura*, sem que atue alterando a natureza física desses bens, caso do milho, do trigo e da soja vendidos em grãos, a interessada age na condição de cerealista e, portanto, não tem direito a gerar/aproveitar créditos presumidos vinculados à operação.

A classificação de grãos de milho, trigo e soja na tipologia oficial não desloca a atividade para a de produção de mercadorias. Apenas para o caso do café, a legislação incluiu a classificação de grãos em tipos determinados pela classificação oficial como um dos requisitos para que se defina o exercício da atividade industrial. Essa é a redação do §6º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, depois revogado pela Medida Provisória nº 545, de 2011:

*Lei nº 10.925, de 2004:*

Art. 8º [...]

*§ 6º Para os efeitos do caput deste artigo, considera-se produção, em relação aos produtos classificados no código 09.01 da NCM, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

Para finalizar, o milho, a soja e o trigo beneficiados não são milho, soja e trigo industrializados. O beneficiamento pode significar simplesmente a remoção de sua casca, permanecendo o produto ainda dentro da definição dada pelo inciso III do art. 2º do Decreto- Lei nº 986, de 1969:

Art. 2º Para os efeitos deste Decreto-Lei considera-se:

(...)

*III – Alimento in natura: todo alimento de origem vegetal ou animal, para cujo consumo imediato se exija, apenas, a remoção da parte não comestível e os tratamentos indicados para a sua perfeita higienização e conservação.*

Segundo esse dispositivo, os grãos, mesmo tratados para sua perfeita higienização e conservação (conservação implica a secagem para que os grãos não se deteriore), ainda é considerado *in natura*.

Claro fica, assim, que nas operações com milho, trigo e soja, a contribuinte figura como cerealista.

A auditoria recorreu a três outras situações para reforçar a conclusão a que chegou acerca da impossibilidade de apuração de créditos presumidos pela contribuinte.

#### ANÁLISE DA ATIVIDADE COM BASE NOS CFOPS

Primeiro, analisou os Códigos Fiscais das Operações (CFOP) empregados pela contribuinte no registro de suas entradas e saídas, concluindo que os CFOPs utilizados referem-se a operações de revenda de bens, comércio portanto, e não produção. A contribuinte alega excesso de formalismo por parte da auditoria, sugere erro na contabilização das operações e reafirma que houve atividade industrial.

Os dados registrados pelos contribuintes na sua própria escrituração fiscal são elementos firmes que, não contraditados por documentos, podem sim, embasar as condutas da auditoria, não se tratando, no caso, de mero formalismo, na medida em que a autoridade fiscal examinou, sim, a atividade da contribuinte concluindo pela não realização de processos industriais para fins do regime não cumulativo.

No caso, a contribuinte admite o emprego dos CFOPs relativos a *aquisições para revendas* nas entradas e de *revenda de mercadorias* nas saídas do estabelecimento. Necessário reparar que a alegação de erro se sustenta sobre o argumento já avaliado acima, isto é, o de que beneficia os grãos recebidos *in natura* preparando-os para a comercialização, atividade considerada neste voto como de cerealista.

Assim, ainda que a autoridade não recorresse à análise sobre os códigos de operação, a atividade de cerealista estaria caracterizada pelo exame dos processos praticados pela contribuinte sobre os grãos comercializados.

## DESTINAÇÃO DAS MERCADORIAS PARA A ALIMENTAÇÃO HUMANA OU ANIMAL

Outro ponto mencionado no Termo de Constatação como impeditivo à aplicação do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, diz respeito ao destino dos produtos. Entendeu a fiscalização que os bens não atenderam a condição prescrita no *caput* do dispositivo como requisito para a geração de créditos presumidos, que é o da destinação para a alimentação humana ou animal. Isto porque, diz a autoridade, a empresa promove exportações diretas e indiretas não se destinando os bens, portanto, à alimentação humana ou animal.

Em contraste diz textualmente a defesa 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.*

A contribuinte tem razão quando afirma que a legislação não estabeleceu que a venda dos produtos mencionados no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, tenha que se dar necessária e imediatamente para o consumo humano ou animal.

De fato, a melhor leitura da condição prevista no artigo legal, não leva a concluir pela restrição à comercialização dos bens produzidos com os insumos de origem vegetal ou animal. A condição é que sejam destinados à alimentação humana ou animal ainda que numa fase posterior da cadeia de produção. Ocorre que especialmente o milho e a soja podem ser destinados a fabricação de produtos que não sirvam para a alimentação humana ou animal. Podem ser, por exemplo, empregados na obtenção de álcool carburante ou de biodiesel, situação que não daria direito à apuração de créditos presumidos nos termos do artigo em foco.

No entanto, é de todos dispensável a pesquisa sobre a destinação do trigo, da soja e do milho comercializados, já que a contribuinte se caracteriza como cerealista sem desempenhar, portanto, a atividade de produção, outro requisito para a tomada de créditos presumidos estabelecida pelo *caput* do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

Note-se, arrematando a discussão sobre a caracterização da contribuinte, que a condição cerealista se evidencia por todos os elementos trazidos pela fiscalização e sustentados pela legislação, sendo dispensável qualquer procedimento adicional de diligência ou perícia técnica a confirmação dessa condição.

## RESTRIÇÃO AO APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS

Mais atrás nesse voto, ao fim da apresentação da evolução da legislação que trata dos créditos presumidos previstos para a agroindústria, foi possível concluir que as cerealistas figuram como fornecedores de insumos *in natura*, sem direito a apuração de créditos presumidos sobre a aquisição dos insumos agropecuários que serão beneficiados e depois revendidos. Por outro lado, nas operações de venda a pessoa jurídica tributada pelo lucro real que industrialize o insumo agropecuário para alimentação humana ou animal nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, a cerealista não arca com as contribuições para o PIS e para a Cofins em razão da suspensão prevista pela mesma lei, em seu art. 9º.

Lembra a manifestação de inconformidade que o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, autorizou a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência do PIS e da Cofins e que o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, por sua vez, abriu a

possibilidade de ressarcimento e/ou de compensação dos créditos acumulados nos termos do citado art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004.

A seu ver, seria ilegal o constrangimento contido no §2º do art. 3º da IN SRF n.º 660, de 2006, segundo o qual devem ser estornados os créditos presumidos apurados por cerealista ou sociedade cooperativa de produção agropecuária quando decorrentes de insumos utilizados nos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência das contribuições.

Em que pese a boa estruturação do argumento, pode-se concluir que a melhor interpretação do quadro legal é a que foi exposta no Termo Fiscal.

O desenho legal traçado pelos dispositivos em foco evidencia que sequer poderia ser mobilizada a autorização expressa no art. 16 da Lei n.º 11.116, de 2005, para que se permitisse o aproveitamento dos créditos presumidos vinculados às vendas com suspensão aqui tratados. Acompanhe-se a razão dessa conclusão.

Como já mencionado, o art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004, dispõe as hipóteses de geração do crédito presumido relativamente à atividade agroindustrial. No entanto, o §4º do comando veda o aproveitamento do crédito presumido calculado sobre os insumos relacionados às vendas com suspensão praticadas por cerealistas e sociedades de produção agropecuária.

A interdição ao aproveitamento dos créditos presumidos veiculada no §4º do mesmo artigo legal que estabelece as hipóteses geradoras do crédito presumido configura regra que, antes da possibilidade de aproveitamento, impede o próprio nascimento do crédito presumido. Como as vendas com suspensão constituem fatos distantes no tempo em relação às aquisições dos insumos a que estão vinculadas e muitas vezes não se tem antecipadamente definido o fim a que estes se destinam, a legislação exige que os créditos eventualmente apurados sejam cancelados. Isto porque, a rigor, sequer poderiam ter nascido e o efeito almejado é o de que estes créditos não deveriam ter sido gerados. Este mecanismo veio a ser explicitado em norma infralegal, a IN SRF n.º 660, de 2006, mais especificamente no seu §2º:

*IN SRF n.º 660, de 2006:*

#### *DAS PESSOAS JURÍDICAS QUE EFETUAM VENDAS COM SUSPENSÃO*

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

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

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

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

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

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

*II - atividade agropecuária, a atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais, nos termos do art. 2º da Lei n.º 8.023, de 12 de abril de 1990; e*

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

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

*§ 3º No caso de algum produto relacionado no art. 2º também ser objeto de redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nas vendas efetuadas à pessoa jurídica de que trata o art. 4º prevalecerá o regime desuspensão, inclusive com a aplicação do § 2º deste artigo.*

Note-se que a vedação aos créditos nessa situação não desvirtua, como alegado, o mecanismo da não cumulatividade. Pelo contrário, como a venda se dá com suspensão, não há efeito cascata a prevenir com a apuração de créditos sobre insumos. Por essa razão, o impedimento à geração e aproveitamento de créditos.

Os créditos presumidos estornados por força do disposto no §4º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 e §2º da IN SRF nº 660, de 2006, para os efeitos do regime não cumulativo devem ser encarados como se sequer tivessem existido. Desse modo, uma vez inexistentes, não socorre a interessada invocação da combinação dos art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004 e art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005. Coloquem-se os citados dispositivos em destaque:

*Lei nº 11.033, de 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.*

*Lei nº 11.116, de 2004*

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

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

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

Como se vê, a possibilidade de manutenção de créditos aberta pela Lei nº 11.033, de 2004, e a hipótese de ressarcimento e compensação prevista na Lei nº 11.116, de 2005, pressupõe que os créditos tenham sido gerados. Só se pode manter o que existe, o que não ocorre, como visto, na situação dos autos.

De toda a forma, a despeito do esforço na definição do alcance dos dispositivos, é necessário lembrar que a esfera administrativa, por meio do §2º do art. 3º da IN SRF n.º 660, de 2006, fixou a interpretação que vincula as autoridades fiscais no sentido da vedação de aproveitamento dos créditos presumidos quando decorrentes da aquisição dos insumos utilizados nos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência das contribuições pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária, entre outras entidades.

(...)

Diante de todo exposto, entendo que a recorrente exerce a atividade de cerealista e não faz jus ao crédito presumido de PIS/Cofins previsto no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004.

#### **Crédito presumido – Aproveitamento ressarcimento/compensação.**

Alega a recorrente que:

Não bastando às restrições impostas pelo Agente Fiscal, quanto à descaracterização do processo produtivo desempenhado pela Recorrente, relativo mercadorias relacionadas no caput art. 8º da lei 10.925/2004, classificadas nos capítulos 10 e 12 da NCM (milho, trigo beneficiados e soja beneficiada) bem como a mensuração do crédito presumido de

PIS e Cofins, uma vez que, restringiu o direito ao crédito, a RFB pretende também, restringir a forma de aproveitamento do respectivo crédito, impedindo o ressarcimento em dinheiro ou a compensação do crédito presumido com demais débitos do contribuinte.

Alega equivocadamente o agente fiscal, que mesmo se fosse reconhecida a qualidade agroindústria, a contribuinte não teria formalizado o pedido de ressarcimento em conformidade com o art. 10 da lei 12.431/2011, e portanto os créditos seriam indeferidos.

Assim, entendeu o agente fiscal que a possibilidade de ressarcimento ao crédito presumido de PIS e Cofins somente teria sido prevista, após a entrada em vigor da lei 12.431/2011, uma vez que até então o direito ao ressarcimento do referido crédito não era reconhecido pela RFB.

Entendo que essa matéria resta prejudicada, uma vez que não há crédito presumido do PIS ou da Cofins reconhecido, tendo em vista a atividade exercida pela recorrente, conforme capítulo recursal anterior.

#### **Aquisições de combustíveis.**

Defende a recorrente 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 produtos e insumos entre os estabelecimentos do contribuinte, e na prestação de serviços de transportes a terceiros.

A pedra angular do litígio posta neste capítulo recursal se restringe à interpretação das leis que instituíram o PIS e a Cofins não-cumulativos. A celeuma que embasa a maior parte dos processos envolvendo o tema diz respeito ao alcance do termo “insumo” para fins de obtenção do valor do crédito das exações a serem compensadas/ressarcidas.

O Conselheiro José Renato Pereira de Deus, no processo n.º 13502.720849/2011-55 de sua relatoria, enfrentou o tema com maestria, profundidade e didática, de sorte que reproduzo seu voto para embasar minha opinião sobre o conceito, e por consequência, minhas razões de decidir, *in verbis*:

#### **II.2.2 - Conceito de Insumo**

No mérito, inicialmente, exponho o entendimento deste relator acerca da definição do termo "insumos" para a legislação da não-cumulatividade das contribuições.

A respeito da definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF n.º 247/2002, e artigo 8º da IN SRF n.º 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calçado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST n.º 181/1974 e n.º 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99. E, uma terceira corrente, que defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Para dirimir todas as peculiaridades que envolve a questão do crédito de PIS/COFINS, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018.

"Pacificando" o litígio, o STJ julgou a matéria, na sistemática de recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

#### EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

#### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI n.º 63/2018, com a seguinte ementa:

Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja

subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão

obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP n.º 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, nos termos seguintes:"

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no Resp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo n.º 5/2018, com a seguinte ementa:

**Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.**

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que

efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento (questões estas que não possuem caráter definitivo e que podem ser revistas em julgamento administrativo) não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do Parecer Normativo Cosit 05/2018, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS: 1. **Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência; 2. **Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Portanto, para análise da subsunção do bem ou serviço ao conceito de insumo, mister se faz a apuração da sua **essencialidade** e **relevância** ao processo produtivo da sociedade. Com essas considerações, passa-se à análise do caso concreto.

Retornando aos autos, segundo consta no “Termo de Verificação Fiscal”, a recorrente foi intimada mais de uma vez para apresentar documentação que detalhasse o uso do combustível. Contudo, não houve resposta. Em função desse fato, a fiscalização realizou rateio do custo de combustível em função da participação da receita de prestação serviço na receita bruta e deferiu o valor do crédito correspondente.

Na fase recursal, a recorrente se restringiu a alegar que *“Os combustíveis adquiridos pela contribuinte são insumos utilizados na frota de veículos que tem vínculo direto nas atividades da empresa servido para o transporte de produtos e insumos entre os estabelecimentos do contribuinte, e na prestação de serviços de transportes a terceiros.* Contudo, não apresentou nenhum elemento probante.

Esse processo trata de pedido de ressarcimento de créditos oriundos da não-cumulatividade do PIS e da Cofins. Neste caso, o ônus da prova cabe ao sujeito passivo, pois é ele quem alega possuir o direito.

Como nada foi provado pela recorrente, mantenho o procedimento adotado pela fiscalização para quantificar o valor do crédito referente aos combustíveis. Nesta senda, nego provimento ao capítulo recursal, mantendo a decisão recorrida neste ponto.

### **Reajuste das bases de cálculo do PIS e da Cofins.**

Conforme já anunciado, a recorrente reproduziu no recurso voluntário as mesmas razões recursais aduzidas na manifestação de inconformidade. Como entendo correta a solução encaminhada pela instância *a quo* à lide, reproduzo suas razões de decidir para fundamentar meu voto sobre o tema, *verbis*:

Voltando-se agora sobre a composição da base de cálculo, a auditoria constatou a falta de comprovação de parte das receitas declaradas como de exportação.

Retomando-se o procedimento como descrito pela própria fiscalização:

*Ao longo do procedimento fiscal a fiscalizada foi intimada a comprovar entre outros fatos, a efetiva exportação, entretanto, nem todas as exportações foram devidamente comprovadas, do que resultaram mudanças na base de cálculo do PIS e da COFINS não cumulativos, pois aquelas operações não comprovadas, dentro da receita bruta, foram deslocadas, ou seja, aquelas tidas como exportações, que foram devidamente comprovadas, assim permaneceram, mas as não comprovadas, foram excluídas do montante exportado e a fiscalização as migrou para Vendas com Suspensão, quando se comprovou que a Fertimourão possuía as declarações na forma do art. 9º e do § 3º do art. 15 da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, emitidas pelas suas clientes, que possibilitavam à sua inclusão como vendas com suspensão.*

***Aquelas operações escrituradas como exportadas, mas que não foram comprovadas e a fiscalizada não possuía as declarações mencionadas no parágrafo precedente, foram pela fiscalização deslocadas da condição de exportadas, para a nova composição da base de cálculo tributável do PIS e da COFINS, não cumulativos. Os valores que compõem a receita bruta foram obtidos por exames dos DACONs e do memorial de cálculo apresentado pela fiscalizada.***

*Os valores efetivamente não comprovados no tocante às exportações estão demonstrados na Planilha Exportações não Comprovadas, que integra este Termo, e pelo fato exposto, deixaram de integrar a exportação, sendo deslocados para a Base Tributável, enquanto que na Planilha Venda com Suspensão, estão aqueles valores que inicialmente foram considerados pela empresa como exportações, foram pela fiscalização suprimidos desta rubrica, mas como os clientes da FERTIMOURÃO tinham fornecido a ela a declaração*

*na forma do art. 9º e do § 3º do art. 15 da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, e diante desses elementos, a auditoria, como já explicitado, excluiu esses valores do montante exportado (Receita de Exportação), transportando-os para Vendas com Suspensão.*

Por seu turno, alega a contribuinte que as vendas das mercadorias com o fim específico de exportação foram feitas para empresa comercial exportadora, que é a responsável pela comprovação da efetiva exportação da mercadoria e, no caso de não efetuar a exportação da mercadoria em 180 dias, também responsável pelo pagamento de eventuais tributos que deixaram de ser recolhidos pelo fornecedor, nos termos do disposto no art. 9º da Lei 10.833, de 2003.

Ressalta que a autoridade fiscal deve consultar o SISCOMEX a fim de verificar a efetiva exportação. Diz ter agido de boa fé e que não pode ser penalizada pela falha de seu cliente que não lhe repassou os comprovantes da exportação da mercadoria que adquiriu com esta finalidade.

**Veja-se que, em sua manifestação de inconformidade, a contribuinte não traz nenhuma documentação que visa a desconstituir a afirmação fiscal de falta de comprovação das exportações. Não apresenta nenhum conjunto de documentos com o fim de atestar a efetivação de exportações diretas e tampouco exhibe provas fiscais de vendas a empresa comercial exportadora que sustente a linha de argumentação construída no documento de defesa.**

Uma das alegações é a de que caberia à fiscalização buscar a prova das exportações em outros elementos factuais, sugerindo a pesquisa no SISCOMEX. No entanto, trata-se o presente, como visto, de Pedido de Ressarcimento de crédito que a contribuinte julga deter contra a Fazenda Pública. Ou seja, aqui não se trata de ação positiva do Fisco no sentido de exigir tributação sob fato até então oculto dos registros oficiais da pessoa jurídica. Não. O caso em foco foi iniciado com a pretensão de exercício de um direito por parte da contribuinte.

De modo próprio a contribuinte protocolou pleito no qual invoca direito de crédito passível de lhe ser ressarcido pela Administração Tributária.

Para fazer valer esse direito, é preciso que a autoridade fiscal a quem cabe o exame do pleito tenha segurança da liquidez e certeza do direito demandado para reconhecê-lo legítimo. Colocada em xeque a legitimidade do crédito pleiteado, à autoridade cabe o indeferimento do pleito, ressalvado ao sujeito passivo a produção de elementos firmes que desfaçam a incerteza e venham a comprovar a robustez do direito negado.

No caso, não traz a contribuinte qualquer situação de prova no sentido de atestar que a efetivação de exportações diretas com relação às notas glosadas, quer a venda a empresas comerciais exportadoras. Mantida, assim, a realocação das receitas como efetivada pela fiscalização.

#### **EXPORTAÇÃO NÃO COMPROVADA TRATADA COMO VENDA COM SUSPENSÃO DE PIS E COFINS**

A contribuinte contesta a conduta da fiscalização em levar à base tributável das contribuições as notas fiscais cuja exportação foi considerada não comprovada e cujo adquirente da mercadoria não teria apresentado declaração de apuração do imposto de renda pelo lucro real. Argumenta que a suspensão da incidência das contribuições nas vendas efetuadas por ela efetuadas não constitui faculdade do contribuinte, mas de uma condição/obrigação, conforme disposto no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004.

Menciona ainda alterações no art. 4º da IN SRF nº 660, de 2004, introduzidas pela IN RFB nº 977, de 2009, que dispensaram a previsão, originalmente presente na regulamentação do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, que a suspensão das contribuições nas vendas em foco condicionava-se à apresentação pelo adquirente da mercadoria, de declaração de apuração do imposto de renda com base no lucro real.

Adiciona que as alterações normativas introduzidas pela IN RFB nº 977, de 2009, seriam mais coerentes com o determinado pela Lei nº 10.925, de 2004, passando a exigir do adquirente da mercadoria a apresentação de declaração somente para as empresas que não apurem imposto de renda com base no lucro real. Caso o adquirente que não forneça esta declaração, estará enquadrado na sistemática de apuração no imposto de renda com base no lucro real, podendo a venda se dar com suspensão do PIS e da Cofins.

Nesse contexto, a interpretação estabelecida para os casos de suspensão extraída da IN RFB nº 977, de 2009, deve ser aplicada retroativamente também para o período tratado nestes autos, por esta interpretação ser mais benéfica ao contribuinte, e por veicular normatização em sintonia com a legislação.

Uma vez reclassificada parte das receitas de exportação por falta de comprovação, a questão posta é se essas receitas devem ser consideradas como sujeitas à suspensão das contribuições e, portanto, também sem reflexo na apuração da contribuição a pagar. Como relatado, das receitas reclassificadas, a fiscalizou considerou como sujeitas à suspensão de PIS e de Cofins apenas aquelas relacionadas a vendas nas quais os adquirentes declararam a submissão à tributação do imposto de renda das pessoas jurídicas pelo lucro real.

As demais notas fiscais reclassificadas foram levadas à base de cálculo com incidência regular de PIS e de Cofins.

A obrigatoriedade da suspensão do PIS e da Cofins na venda de produtos agropecuários para pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real foi determinada pela Lei nº 10.925, de 2004 em seus artigos 8º e 9º. Confira-se a redação dos dispositivos sempre levando-se em conta a atividade de cerealista desenvolvida pela contribuinte, como se alcançou mais atrás nesse voto:

*Lei nº 10.925, de 2004:*

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

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

*I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar,*

*armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados*

*nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01*

*e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005);*

*(...)*

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

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

*Lei nº 11.051, de 2004)*

**II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e** *(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

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

**§ 1º O disposto neste artigo:** *(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

**I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e** *(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

**II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei.** *(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

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

Esses dispositivos foram regulamentados, inicialmente, na Instrução Normativa SRF nº 636, de 24 de março de 2006, depois revogada pela Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006, vigente na época dos fatos geradores em análise.

Diz a citada IN SRF nº 660, de 2006, nos art. 2º, 3º de sua redação original:

*IN SRF nº 660, de 2004:*

**Art. 2º Fica suspensa a exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda:**

**I - de produtos in natura de origem vegetal, classificados na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) nos códigos:**

**a) 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os códigos 1006.20 e 1006.30;**

**b) 12.01 e 18.01;**

**II - de leite in natura;**

*III - de produto in natura de origem vegetal destinado à elaboração de mercadorias classificadas no código 22.04, da NCM; e*

*IV - de produtos agropecuários a serem utilizados como insumo na fabricação dos produtos relacionados no inciso I do art. 5º.*

*§ 1º Para a aplicação da suspensão de que trata o caput, devem ser observadas as disposições dos arts. 3º e 4º.*

*§ 2º Nas notas fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão, deve constar a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com especificação do dispositivo legal correspondente.*

#### **DAS PESSOAS JURÍDICAS QUE EFETUAM VENDAS COM SUSPENSÃO**

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

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

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

*III - que exerça atividade agropecuária ou por cooperativa de produção agropecuária, o caso dos produtos de que tratam os incisos III e IV do art. 2º.*

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

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

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

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

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

*§ 3º No caso de algum produto relacionado no art. 2º também ser objeto de redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nas vendas efetuadas à pessoa jurídica de que trata o art. 4º prevalecerá o regime de suspensão, inclusive com a aplicação do § 2º deste artigo.*

O art. 4º da citada IN SRF nº 660, de 2006, prevê as condições para a aplicação da suspensão:

#### **DAS CONDIÇÕES DE APLICAÇÃO DA SUSPENSÃO**

*Art. 4º Aplica-se a suspensão de que trata o art. 2º somente na hipótese de, cumulativamente, o adquirente:*

*I - apurar o imposto de renda com base no lucro real;*

*II - exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º; e*

*III - utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º.*

*§ 1º Para os efeitos deste artigo as pessoas jurídicas vendedoras relacionadas nos incisos I a III do caput do art. 3º deverão exigir, e as pessoas jurídicas adquirentes deverão fornecer:*

*I - a Declaração do Anexo I, no caso do adquirente que apure o imposto de renda com base no lucro real; ou*

*II - a Declaração do Anexo II, nos demais casos.*

*§ 2º Aplica-se o disposto no § 1º mesmo no caso em que a pessoa jurídica adquirente não exerça atividade agroindustrial.*

**Ou seja, para fins de realocação das receitas reclassificadas como sujeitas à suspensão, a fiscalização considerou o atendimento das condições estabelecidas à época dos fatos que deram origem aos créditos pleiteados, verificando, nos termos do 4º da IN SRF nº 660, de 2004, a presença de declaração do adquirente afirmativa de sua sujeição à tributação pelo lucro real e da destinação das aquisições para a produção dos produtos referidos no caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004. Os quadros da legislação foram respeitados pela auditoria, portanto.**

Nova redação ao artigo 4º da IN SRF nº 660, de 2004, foi conferida pela IN RFB nº 977, de 2009. Também acrescentou o art. 9º-A àquela Instrução Normativa. Estes dispositivos em sua nova redação são os que a contribuinte pretende sejam retroativamente aplicados aos fatos.

Acompanhem-se as alterações em tela:

*IN SRF nº 660, de 2004 (redação dada pela IN RFB nº 977, de 2009):*

*Art. 4º Nas hipóteses em que é aplicável, a suspensão disciplinada nos arts. 2º e 3º é obrigatória nas vendas efetuadas:*

*I - a pessoa jurídica que produza mercadoria classificada nas posições 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29, 05.06.90.00, 05.10.00.10, 15.02.00.1, 41.01.20.10, 41.04.11.24 e 41.04.41.30 da NCM, no caso dos produtos referidos no inciso I do art. 2º; ou*

*I - a pessoa jurídica que produza mercadoria classificada nas posições 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29, 0210.20.00, 05.06.90.00, 05.10.00.10 e 15.02.00.1 da NCM, no caso dos produtos referidos no inciso I do art. 2º; ou (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1157, de 16 de maio de 2011)*

*II - a pessoa jurídica, no caso dos produtos referidos no inciso II do art. 2º.*

*Parágrafo único. No caso do inciso I, é vedada a suspensão quando a aquisição for destinada à revenda, sem prejuízo da aplicação, neste caso, do disposto na Lei Nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, na Lei Nº 10.637, de 30 de dezembro*

*de 2002, na Lei Nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e no restante da legislação pertinente, inclusive no que se refere ao direito de crédito.*

[...]

*Art. 9º-A Para fins de aplicação da suspensão de que tratam os arts. 2º a 4º, a Declaração do Anexo II deve ser exigida pelas pessoas jurídicas vendedoras relacionadas nos incisos I a III do caput do art. 3º, e fornecida pelas pessoas jurídicas adquirentes, nos casos em que o adquirente não apura o imposto sobre a renda com base no lucro real.*

Como se vê, com as alterações, a legislação redirecionou a condição de suspensão passando a exigir a declaração do adquirente no caso em que este não apure o imposto de renda com base no lucro real, o que levou a contribuinte a argumentar, com base no art. 106, do CTN, que este novo entendimento e condição deve nortear o exame da correção das receitas reclassificadas.

O recurso ao art. 106 do Código Tributário Nacional não socorre a interessada.

*Lei nº 5.172, de 1966 (CTN)*

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I- em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II- tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

A aplicação retroativa tem como hipótese a edição de ato expressamente interpretativo, o que não vem a ser o caso da IN RFB nº 977, de 2009, ou quando a lei ou ato normativo deixe de considerar o fato como infração ou lhe comine pena menos severa, o que também não se trata na hipótese, ou ainda quando deixe de tratar o fato com contrário a qualquer exigência de ação ou omissão.

Liminarmente, pode-se descartar a aplicação dos incisos I e II, a e c, ao caso, primeiro porque a IN RFB nº 977, de 2009, não se trata de dispositivo expressamente interpretativo e depois porque ela não retira o caráter infracional de fato ou comine penalidade mais branda a anteriormente prevista.

A alínea b do inciso II do artigo 106 do CTN que poderia, a princípio justificar a retroação do disposto no art. 9º-A até aos fatos tratados nos autos, traz ela própria a condição para sua aplicação retroativa, que é a de que a inobservância da ação originalmente exigida não tenha implicado falta de pagamento do tributo. Reside aí a falha do argumento da contribuinte na medida em que na época dos fatos a ausência de declaração dos adquirentes de que se submetiam a tributação do IRPJ pelo lucro real impedia a suspensão da incidência do PIS e da Cofins. Impedida a suspensão da incidência, as receitas deveriam ter sido tributadas e portanto, a conduta levaria à falta de pagamento da contribuição.

**Por fim, deve-se ainda ter em conta que a própria IN RFB n.º 977, de 2009, estabelece a situação em que deve ser considerada a aplicação retroativa nos termos do art. 106, do CTN. Leia-se o que prescreve o seu art. 22:**

*IN RFB n.º 977, de 2009:*

*Art. 22. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de novembro de 2009, observado, quanto ao art. 19, o que dispõe o inciso I do art. 106 da Lei N.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, (CTN).*

**Percebe-se que a aplicação retroativa está prevista para o art. 19 da IN. O dispositivo acima comentado, que redireciona a condição para a suspensão da incidência das contribuições, corresponde, por sua vez ao art. 21, cuja produção de efeitos se dá partir da publicação da IN RFB n.º 977, de 2009, que ocorreu em 16/12/2009.**

**Assim, concluindo o tema, uma vez ausente a declaração dos adquirentes dos insumos por ele utilizados na produção das mercadorias referidas no art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004, de que se sujeitavam-se ao IRPJ com base no lucro real, foi correta a inclusão efetuada pela auditoria na base de cálculo do PIS e da Cofins das receitas escrituradas como de exportação mas cuja venda ao exterior não foi comprovada.**

*Ex positis*, nego provimento ao capítulo recursal.

### **Taxa Selic**

A interessada requer que seja determinada a aplicação da taxa Selic entre a data do pedido de restituição até a data da completa satisfação do crédito.

Quanto à possibilidade de aplicação de juros compensatórios sobre o ressarcimento de créditos fiscais referentes ao PIS e a Cofins não-cumulativos, entendo que não há amparo legal, muito pelo contrário, a Lei n.º 10.833/2003 veda expressamente a aplicação de juros compensatórios sobre o ressarcimento de créditos fiscais nela previstos, assim dispondo:

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

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto nos incisos I e lido § 3º do art. 1º, nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º, incisos II e III, 10 e 11 do art. 3º, nos §§ 3º e 4º do art. 6º, e nos arts. 7º, 8º, 10, incisos XI a XIV, e 13.

Portanto, pela regra acima reproduzida, é vedada a aplicação da taxa Selic ao valor do crédito de PIS e de Cofins não cumulativos.

Por fim, essa matéria se encontra pacificada no âmbito do CARF por intermédio do Enunciado de Súmula CARF n.º 125.

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei n.º 10.833, de 2003.

Por todo exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

## **CONCLUSÃO**

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Redator