



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

Processo n° 11070.720209/2013-17
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-004.666 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de dezembro de 2018
Matéria PIS. RESSARCIMENTO.
Recorrente CAMERA AGROALIMENTOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 20/01/2012, 31/07/2012, 27/11/2012, 06/02/2013, 19/06/2013, 16/07/2013

BIODIESEL. CRÉDITO PRESUMIDO. IN RFB 1514/2014.

A Instrução Normativa - IN RFB n° 1514, de 20 de novembro de 2014, validou retroativamente os créditos presumidos instituídos pelo art. 47 da Lei n° 12.546, de 2011. Assim, para o período de 15 de dezembro de 2011 a 9 de outubro de 2013, a empresa produtora de biodiesel tinha direito a crédito presumido calculado sobre o valor das matérias-primas adquiridas de pessoa física ou recebidas de cooperado pessoa física e utilizadas como insumo na produção de biodiesel, vedado, contudo, no caso em que, em relação à mesma operação, já tiver apurado qualquer dos créditos referidos nos incisos I e II do art. 13, quais sejam, os previstos no art. 3° da Lei n° 10.637, de 2002, e no art. 3° da Lei n° 10.833, de 2003, ou no art. 8° da Lei n° 10.925, de 2004.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, apenas para conferir à Recorrente, para o período de 15 de dezembro de 2011 a 9 de outubro de 2013, crédito presumido a ser calculado sobre o valor das matérias-primas adquiridas de pessoa física ou recebidas de cooperado pessoa física e utilizadas como insumo na produção de biodiesel, desde que, em relação à mesma operação, não tiver sido apurado qualquer dos créditos referidos nos incisos I e II do art. 13 da Instrução Normativa - IN RFB n° 1514/2014.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Marcelo Giovani Vieira, Tatiana Josefovicz Belisário, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Larissa Nunes Girard (suplente convocada em substituição ao conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laercio Cruz Uliana Junior e Paulo Roberto Duarte Moreira. Ausente, justificadamente, o conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo.

Relatório

A interessada apresentou pedido de ressarcimento de PIS, com origem no 3º trimestre/2011 ao 2º trimestre/2013, decorrentes de operações de Exportação e de vendas não tributadas no Mercado Interno. Após a sua análise, houve a lavratura de auto de infração, exigindo multa regulamentar.

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, passamos a transcrever o Relatório da decisão de primeira instância administrativa:

Trata o presente processo de dois procedimentos a saber:

a) o primeiro se refere à manifestação de inconformidade diante do deferimento parcial de pedidos de ressarcimento de PIS/COFINS (3º trimestre de 2011 ao 2º trimestre de 2013), conforme Despacho Decisório DRF/SAO nº 60/2014 (fls. 554 a 558) e Relatórios Fiscais de fls. 509 a 528 (COFINS) e 529 a 548 (PIS);

b) o segundo diz respeito à impugnação contra a lavratura de Auto de Infração para exigência de multa isolada aplicada em decorrência de pedidos de ressarcimento indeferidos ou indevidos de créditos (fundamento no § 15 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, introduzido pelo art. 62 c/c art. 139, inciso I, alínea d da Lei nº 12.249, de 2010), no montante total de R\$ 15.784.759,59. Houve ciência em 30/01/2014 (fl. 560).

Foram anexados Relatórios Fiscais que detalharam o entendimento do Fisco. Em síntese, houve parcial negativa de ressarcimento de créditos, em virtude do cometimento de equívocos na apuração da base de cálculo (bens utilizados como insumo na transportadora e filiais comerciais; serviços utilizados como insumos/frete sobre compras de produtos com alíquota zero, de pessoas físicas e outros produtos; compra de cereais com crédito presumido proporcional; manutenção de equipamentos; frete sobre venda contratado com pessoas físicas; estornos de crédito presumido do biodiesel depois de novembro de 2011 e compras de arroz da CONAB).

Em 05/03/2014 a contribuinte apresentou, através de procuradores, longa e confusa manifestação de inconformidade. Nesta, mistura temas, não esclarecendo exatamente o que pretende. Além daquela, apresentou, na mesma data, impugnação ao lançamento. Da manifestação de inconformidade

é possível entender-se ter feito, de início, síntese fática, para depois, no mérito, alegar (de forma sintética):

Crédito presumido de biodiesel – procedimento • *sua produção do biodiesel pauta-se na utilização do óleo degomado a partir da industrialização da soja em suas fabricas. Utiliza-se de matérias primas adquiridas no mercado interno, de cerealista, cooperativas de pequenos agricultores em regime de economia familiar e diretamente dos agricultores. Na utilização do critério de apropriação (mesmo mês da entrega da soja contratada e não no momento da venda pelo agricultor), o Fisco gerou distorção no preço médio de aquisição da soja da agricultura familiar. Assim, a forma utilizada pela fiscalização não ocorreu de acordo com o critério da utilização da matéria prima, sendo necessário que seja considerada a forma e o critério adotado pela empresa para aquisições e aplicação na geração do óleo e de biodiesel;*

- *quanto ao estorno que o Fisco entende deveria ter sido feito e também quanto à inexistência do direito (falta de regulamentação de dispositivo legal), este argumento não é capaz de alterar o direito da empresa, porquanto a regulamentação do art. 47 da Lei nº 12.546/2011 não carece de subsídio para sua aplicabilidade. Eventual falta de normatização não pode modificar o direito, tão pouco pode restringi-lo, pois os atos complementares (art. 100 do CTN) não tem condão autorizativo para modificar o previsto em Lei, cabendo a eles somente a mera regulamentação da forma como proceder;*

- *a Lei nº 12.546/2011 entrou em vigor produzindo seus efeitos a partir de sua publicação, sendo vinculante a sua obediência para apuração na forma preconizada.*

A inércia da RFB não pode obstar crédito presumido da aquisição de soja para aplicação na produção de biodiesel.

Base de cálculo de créditos sobre bens para revenda • *no relatório fiscal foram realizadas glosas de diversos insumos, custos e encargos que estariam irregularmente vinculados às naturezas de receitas. Entendeu o Fisco que somente os custos incorridos nas unidades fabris, fabrica de óleo de soja, indústria de biodiesel, engenho de arroz e fabrica de ração, poderiam ser vinculadas a receitas isentas, não tributadas e imunes (exportação), e, portanto, somente esses custos poderiam ser base de cálculo para o PIS/COFINS para efeitos de ressarcimento. Mas nenhum crédito sobre aquisições foi indevidamente apropriado;*

- *com o fundamento no art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, é possível efetuar creditamento de PIS/COFINS sobre bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, para pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, além de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros*

ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Também edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior e tributada conforme a disposição legal. Assim, não é possível dissociar a atividade das fabricas, de todo o complexo industrial. A lei assegura que a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica pode ser apropriada, não importando onde é consumida;

- *o Fisco não pode, ao seu arbítrio, destacar somente a atividade que lhe interessa, desconsiderando as receitas advindas da atividade de exportação de produtos in natura, vendas com suspensão, alíquota zero ou isenta. Para que seja estabelecido o percentual de crédito apurado e apropriado em conta gráfica na escrituração contábil, é premente que sejam levadas em conta todas as receitas da empresa, independente da unidade (filial) que foram geradas (se esta é indústria ou não);*

- *afastar parte das receitas (receita isenta, alíquota zero, imunes, não tributada x receita total) a fim de gerar o percentual de créditos advindos dos insumos, custos e demais operações permitidas para apropriação de créditos ou simplesmente atribuir todos os custos das unidades que não são fabricas, mas que geram receitas isentas, alíquotas zero, suspensa e imune das contribuições, para vincular tais créditos somente às receita tributas no mercado interno, tem um único objetivo: minorar o valor a ressarcir. Isso é totalmente ilegal, não encontrando nenhum amparo legal, devendo ser restabelecida a forma como a empresa procedeu.*

Crédito sobre compras de arroz da CONAB • *a CONAB atua como órgão estatal regulador de mercado, efetuando interações no mercado, somente comprando e vendendo, sem exercer qualquer atividade de cerealista para vender ao abrigo da suspensão (§ 1º, I, do art. 8º da Lei nº 10.925/2004);*

- *não prospera a alegação de que a CONAB não vendeu com suspensão, tão pouco que deixou de tributar (PIS/COFINS), pois agiu às margens da lei. Cabe à RFB buscar o ressarcimento aos cofres públicos do valor que a CONAB deixou de recolher e não efetuar a glosa do crédito da empresa que adquiriu com total legalidade;*

- *a CONAB somente procede à revenda, e como se denota da normatização do art. 9º da Lei nº 10.925/2004 e art. 4º da IN SRF nº 660/2006, a simples revenda é tributada. A CONAB é contribuinte de PIS/COFINS, devendo tributar integralmente a revenda, conforme prescrição do ato normativo;*

- *há que se reconsiderar na base de calculo o valor das aquisições de setembro e outubro/2012, recompondo-se o crédito de saldos das contribuições a que a empresa tem direito.*

Bens utilizados como insumos • *escora-se o Fisco em conceitos rígidos definidos especialmente pelo art. 8º da IN SRF nº 404/2004, segundo os quais, o conceito de insumo somente se aplicaria àqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa*

jurídica domiciliada no país, fossem efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação ou produção e prestação de serviços;

- *mas o conceito legal de insumos está contido no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Ele não está restrito às matérias primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem e outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não incluídos no ativo imobilizado, mas, sim, se estende, além desses, àqueles itens que são capazes de serem perfeitamente identificados com o processo produtivo da empresa;*

- *no caso em tela, o Fisco procedeu a glosa de valores incluídos na base de cálculo para apuração de PIS/COFINS referentes a insumos, tais como: custos de manutenção de máquinas e equipamentos, manutenção de veículos de carga utilizados nas atividades da empresa, despesas com combustíveis e lubrificantes (tais insumos somente poderiam apropriar créditos se fossem utilizados diretamente em um dos quatro setores/filiais) onde a empresa tem industrialização (indústria de óleo, ração, biodiesel e engenho de arroz). Foram glosadas parcelas utilizadas nas unidades comerciais;*

- *não resta a menor dúvida quanto a legalidade da apuração feita pela empresa, que não incorreu em nenhuma ilegalidade quando da apuração dos créditos de PIS/COFINS. Ela promoveu o rateio das receitas que percebeu, sendo que o rateio promovido pelo Fisco é mirabolante e não encontra sustentáculo.*

Serviços utilizados como insumos • *o Fisco, ao proceder a apuração dos créditos de PIS/COFINS adotou entendimento sobre o conceito de insumos extremamente restritivo, o que minorou excessivamente o crédito, por consequência a glosa nos pedidos de ressarcimento. Entretanto, decisão recente do CARF determinou que o conceito de insumo, para fins de configuração de créditos tributários de PIS e COFINS, é o incidente sobre a legislação do IRPJ e não a do IPI. Baseado nesse entendimento, a empresa tem direito não somente a valores gastos diretamente ligados à produção do bem ou prestação de serviço, como entende o Fisco, mas também sobre custos indiretos, desde que necessários à atividade principal até o momento da produção/prestação do serviço;*

- *a glosa de créditos de PIS/COFINS tomados sobre os custos de insumos incorridos em todo seu parque fabril, compreendidas as unidades de recebimento, secagem, limpeza, armazenagem e padronização, bem como todo o complexo industrial e unidade de transporte, foi feita ilegalmente pelo Fisco. Desse modo a empresa requer que sejam incluídos todos os custos e dispêndios inerentes e essenciais a sua atividade na base de cálculo das contribuições, afastando-se as glosas feitas nos pedidos de ressarcimento.*

Serviços utilizados como insumos na atividade de transporte • em seus Estatutos Sociais a empresa tem previsão legal para exercer a atividade de transporte, atuando com frota própria, e subcontratando terceiros para suas necessidades de transporte. Isso gera receitas de serviço de transporte prestado para terceiros, como demonstra através dos conhecimentos que emite, e subcontratações, conforme documentos que acosta;

- essa atividade gera dispêndios mensais com contratação de fretes, além de utilizar sua frota própria, para fazer frente as suas atividades. Contabiliza isso na base de cálculo das contribuições, apurando créditos da aquisição dos serviços de pessoas jurídicas e crédito presumido previsto no art. 3º, § 19, da Lei nº 10.833/2003. Discorda do entendimento do Fisco, pois exerce atividade de transporte, obtendo receita tributável. Ao contrário, não somente transporta sua produção, insumos e matéria prima, mas também presta serviços de frete para terceiros;

- o procedimento adotado pelo Fisco para glosar os valores é totalmente ilegal, uma vez que houve a incidência das referidas contribuições quando das aquisições de serviços de terceiro, o que assegura à empresa o direito ao crédito das contribuições (adota-se o procedimento de subcontratação);

- a empresa faz jus a crédito presumido na subcontratação de serviço de transporte de cargas. Há previsão em seu estatuto social para a atividade que desenvolve, que alberga o dispositivo legal de regência, que permite à empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviço de transportador pessoa física, jurídica e autônomo, descontar do PIS/COFINS devidos em cada período de apuração, crédito presumido de 5,7% e 1,2375% calculados sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços;

- não haveria receita alguma sem a utilização da frota e a contratação do serviço de frete junto a terceiros. Os insumos utilizados nos caminhões, ainda que não incorporados no produto final, são essenciais à atividade da empresa. Sem eles não seria possível realizar qualquer atividade produtiva, frente a grandiosidade e volumes comercializados de farelo de soja, soja in natura, ração, biodiesel e arroz beneficiado;

- alegar que os insumos inseridos nesta atividade tão essencial e vital para a empresa não podem gerar direito a créditos de PIS/COFINS, tão pouco sobre a depreciação de seus bens, é onerar toda a cadeia produtiva. O art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 assegura o direito a crédito sobre as máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, conforme definidos pela legislação;

- o entendimento do Fisco não é coerente (o frete tributado e suportado indiretamente o custo deste pelo preço de aquisição, estar vinculado ao insumo ou matéria prima adquirida a alíquota zero, alegando-se que faz parte do custo de aquisição, sem direito a crédito de PIS/COFINS). Na operação de frete a

empresa sofre incidência das contribuições, recolhendo-as aos cofres públicos. Na aquisição de insumos à alíquota zero, não há nenhum recolhimento. Assim não há fundamento legal. Sequer houve fundamentação para tal decisão no relatório fiscal, o que por si só gera ilegalidade. Não pode o Fisco agir ao seu arbítrio, às margens da lei;

- *o entendimento restritivo adotado pela RFB não guarda consonância com as normas legais. Veja-se que o veículo adquirido da fábrica pelo concessionário não mais será tributado pelo PIS/COFINS, muito embora haja incidência sobre o frete para seu transporte. Nada mais justo que o tomador do serviço do frete recupere o custo das contribuições em homenagem ao princípio da não-cumulatividade. O mesmo entendimento deve prevalecer para a empresa quando da contratação do frete na aquisição de insumos revendidos à alíquota zero, cuja glosa sem amparo legal e de forma gratuita foi promovida pelo Fisco.*

Rateio de créditos ordinários, presumidos – vinculação às receitas isentas, não tributadas, alíquota zero, imunes e tributadas • *o Fisco procedeu a apuração com base somente em receitas de quatro unidades fabris, desprezado a totalidade das receitas, afastando da base de cálculo os custos e insumos não vinculados às fábricas. Somente levou em consideração as receitas provenientes das fábricas a fim de ratear os créditos em relação à receita total, o que afetou drasticamente o percentual de créditos passíveis de ressarcimento. Isso é totalmente ilegal. O Fisco agiu às margens da lei, pois não há lei que permite tal disparate;*

- *a empresa pugna pela desconsideração do método aplicado para fins de rateio do crédito apurado relativamente a custos de insumos, depreciação, energia elétrica das unidades do parque fabril (compreendendo todos os estabelecimentos), fretes, armazenagem e demais custos que permitem o creditamento;*

- *não bastasse isso (fórmula esdrúxula aplicada no rateio), o Fisco promoveu várias glosas, tais como, glosa da base de cálculo, glosa rateio e glosa rateio global, ensejando um bis in idem em relação às mesmas bases de cálculo, dificultando o entendimento da empresa quanto ao procedimento adotado. Isso cerceou o direito de recorrer;*

- *os créditos foram apurados segundo sua natureza – presumido ou ordinários – tendo a empresa adotado procedimento de rateio proporcional às naturezas das receitas percebidas, ou seja, alíquota zero, isentas, não tributadas, exportação e tributadas no mercado interno.*

Abono de juros SELIC • *assistindo direito aos créditos de PIS/COFINS encapsulados nos pedidos de ressarcimento aventados, a empresa requer que sejam corrigidos monetariamente desde a data do respectivo protocolo.*

Correção monetária dos créditos apurados • a partir da edição do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/1995, deve ser aplicado ao indébito, exclusivamente, índices à base da taxa SELIC a partir de 1º/01/1996.

No momento do pedido de ressarcimento, os créditos deixam de ser escriturais, pois deixam de estar acumulados na escrita fiscal da pessoa jurídica e, assim, não tem o mesmo tratamento aplicável aos créditos escriturais, cabendo a incidência da correção monetária, desde a data do pedido de ressarcimento até o efetivo recebimento ou compensação com outros tributos;

• deve ser aplicado aos créditos de PIS/COFINS, glosados pelo Fisco, o índice da taxa SELIC desde o protocolo dos pedidos e/ou subsidiariamente do indeferimento do pedido de ressarcimento administrativo.

Requerimentos finais • a empresa entende que são robustos os fundamentos que apresentou.

Assim, requer a reforma do Despacho Decisório para:

1. restabelecer as bases de cálculo do biodiesel, sem qualquer exclusão;

2. no período objeto de análise, não foram minorados os valores a recolher de PIS/COFINS sobre as receitas de biodiesel. Foi aplicada a alíquota ad valorem máxima, decorrendo a manutenção do crédito presumido previsto no art. 47 da Lei nº 12.546/2011;

3. a empresa faz jus aos créditos de todos os insumos sobre a sua cadeia produtiva, sem qualquer exclusão;

4. os créditos vinculados a receitas isentas, não tributadas, alíquota zero e imunes deverão ser de todas as unidades, porquanto a apuração é consolidada e não comporta fracionamento por filial;

5. o direito de tomar os créditos sobre aquisições da CONAB;

6. requer os créditos sobre os custos com manutenção de máquinas e equipamentos, combustíveis, lubrificantes, manutenção da frota de veículos de transporte, depreciação, energia elétrica de todos os estabelecimentos nos termos do inciso IX do art.

3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003;

7. sobre os insumos da atividade de transporte, subcontractações de pessoas físicas e jurídicas, nos termos dos §§ 2º, 3º e 19 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003;

8. afastar a alegação de que não exerce atividade de transporte;

9. a inclusão da totalidade dos custos, despesas, encargos, depreciação, insumos, matéria prima, energia elétrica etc, de todas as unidades que compõe o parque fabril na base de cálculo das contribuições;

10. o rateio dos créditos apurados devem ser em função da totalidade da receita bruta, receita isenta, não tributada, alíquota zero, imunes e tributadas, e não somente em função das receitas advindas das fábricas;

11. determinar a reforma do Despacho Decisório, provendo suas razões recursais para o fim de reconhecer o crédito pretendido nos pedidos de ressarcimento, acrescidos da taxa SELIC desde a protocolização do pedido.

No que tange à impugnação ao lançamento da multa isolada, argumentou a contribuinte (em síntese):

- a empresa entende que não deve haver constituição de crédito tributário pelo fato de ter veiculado pedidos administrativos de ressarcimento, sem qualquer indicação de fraude ou má fé. Isso porque o direito de petição aos Poderes Públicos para defesa de direitos ou contra ilegalidades ou abuso de poder é garantia constitucional prevista no art. 5º, XXXIV, a, da Constituição Federal;
- no caso em exame, a norma impõe aos contribuintes o temor de que a glosa do crédito submetido à consideração administrativa, fruto, no mais das vezes, de divergências na interpretação do conceito de insumos ou equivalente, redunde em exigência tributária, com oneração na metade do montante glosado. A norma inquieta os contribuintes, que, na dúvida, optarão pela não submissão do crédito à autoridade, ante o temor da sanção legal. A norma inibe, pelo receio da aplicação da multa isolada, o exercício de um direito constitucionalmente assegurado;
- além da ofensa ao direito constitucional de petição, o lançamento lavrado contra a empresa tem nítido efeito de confisco, prática vedada art. 150, IV, da CF. O fato de o dispositivo constitucional referir-se a tributo não limita a sua incidência. É sabido que a multa tributária, em sentido lato, não é tributo, mas uma sanção decorrente da prática de ato ilícito. Nada obstante, o STF, em mais de uma oportunidade, deixou assentado que a proibição de vedação ao confisco estende-se às multas tributárias;
- a multa oriunda da aplicação do art. 74, § 15, da Lei nº 9.430/1996, tem nítida feição confiscatória, na medida em que agride violentamente o patrimônio dos contribuintes, incidindo pelo fato da formulação de pedido administrativo de ressarcimento indeferido, ainda que não se tenha comprovado fraude ou má fé;
- no caso, a divergência de interpretação não autoriza que se constitua crédito tributário sobre 50% do montante indeferido. A fixação da multa neste patamar ofende o Princípio da Razoabilidade e da Proporcionalidade, em função da evidente incongruência entre a gravidade da infração e a multa aplicada. Dispositivo que preveja multa de 50% do valor do pedido administrativo indeferido exorbita, em muito, o razoável, máxime em casos de pedidos de ressarcimento em que tribunais

jurisdicionais, e mesmo administrativos, divergem entre si quanto às operações aptas a descontar crédito;

- *o Fisco foi afoito, não tendo esperado pelo pronunciamento das demais instâncias administrativas. Ante o indeferimento do pleito, tascou lançamento sem esperar pela estabilização da sua decisão na fase administrativa. Enquanto não houver o pronunciamento definitivo da administração, não pode ser possível afirmar que determinado crédito foi indeferido ou é indevido. É necessário que a administração produza um comando definitivo, somente alterável se submetido ao controle jurisdicional para que dele se possa extrair o efeito de submeter os contribuintes a lançamento;*

- *considerando que a norma que fundamenta o lançamento ofende o disposto no art. 5º, XXXIV, a, da CF, que consagra o Direito de Petição aos Poderes;*

considerando que a multa aplicada tem efeito de confisco, violando o art. 150, IV, da CF; considerando que o lançamento vulnera o Princípio da Proporcionalidade; considerando que o lançamento foi confeccionado antes do trânsito em julgado da decisão administrativa que indeferiu o crédito, e que não se demonstrou ter havido fraude nos pedidos administrativos de ressarcimento, a empresa requer o recebimento da sua impugnação e que a ela seja dado provimento para o efeito de extinguir o crédito tributário constante do Auto de Infração. A repartição preparadora atestou a tempestividade das peças de contestação.

Houve anexação de cópia de parte de processo judicial (decisão liminar/antecipação de tutela no MS nº 5003402-89.2014.404.7105/RS), constando dela o deferimento da liminar para suspender a exigibilidade do crédito tributário oriundo do Auto de Infração - MDF nº 1010800.2013.00017 (cópia no evento 01 - OUT10, p. 01), bem como determinar à autoridade impetrada que se abstenha de aplicar as multas previstas nos parágrafos 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 62 da Lei nº 12.249/10, sobre os pedidos de ressarcimento e/ou compensação protocolados pela parte impetrante (03647.65842.141013.1.1.11-2504, 04219.51818.141013.1.1.09-3017, 37284.28532.141013.1.1.10-1833, 00246.94921.141013.1.1.08-9783, 22093.16769.220414.1.1.11-5967, 22989.88988.220414.1.1.09-2360, 24056.8551.220414.1.1.10-0506 e 11471.52935.220414.1.1.08-9090) e em relação aos que futuramente sejam protocolados.

O PAF veio a esta DRJ.

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre julgou improcedente a manifestação de inconformidade, proferindo o Acórdão DRJ/POA n.º 10-52.407, de 30/10/2014 (fls. 860 e ss.), assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 20/01/2012, 31/07/2012, 27/11/2012, 06/02/2013, 19/06/2013, 16/07/2013

PROCESSO ADMINISTRATIVO. CONCOMITÂNCIA COM AÇÃO JUDICIAL.

A proposição de ação judicial, antes ou após o início da ação fiscal, importa a renúncia às instâncias administrativas, sendo analisados apenas os aspectos do lançamento não abrangidos na discussão judicial.

LANÇAMENTO. SOBRESTAMENTO DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO.

Não há previsão para sobrestar lançamento de multa isolada no processo administrativo por existência de discussão na área administrativa a propósito de ressarcimento parcialmente reconhecido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/06/2013

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

No regime da não-cumulatividade, somente dão direito a créditos os gastos/despesas expressamente previstas na legislação de regência.

Impugnação Improcedente

Outros Valores Controlados

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls. 907 e ss., por meio do qual alega, basicamente, os mesmos argumentos já delineados em sua manifestação de inconformidade.

O processo foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade, entendemos que o recurso deve ser conhecido.

Cabe registrar, inicialmente, que, conforme doc. de fl. 962, o crédito tributário lançado foi transferido para outro processo administrativo, de sorte que, no presente processo, remanesce a discussão apenas sobre os pedidos de ressarcimento de PIS.

Posto isso, vemos que, conforme registram os autos, a Recorrente é, ao mesmo tempo, cerealista, industrial e comercial varejista e atacadista. É cerealista, porque compra cereais e, em parte, os revende *in natura*, sendo que o restante é utilizado na

industrialização de biodiesel, óleo de soja, arroz, ração animal, farelo de soja e outros subprodutos. Como comercial, compra e vende insumos agrícolas.

Em síntese, foram os seguintes os equívocos constatados, dos quais resultaram na concessão parcial do crédito reclamado, decisão que, como se viu, foi mantida pela DRJ: erros na apuração da base de cálculo (bens utilizados como insumo na transportadora e filiais comerciais; serviços utilizados como insumos/frete sobre compras de produtos com alíquota zero de pessoas físicas e outros produtos; compra de cereais com crédito presumido proporcional; manutenção de equipamentos; frete sobre venda contratado com pessoas físicas; estornos de crédito presumido do biodiesel depois de novembro de 2011 e compras de arroz da CONAB.

Os motivos pelos quais a DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade foram bem enfrentados no acórdão recorrido. Como a Recorrente nada apresentou de novo, passamos a adotá-los, também aqui, como fundamento desta decisão, mas a respeito dos quais faremos, ao final de sua transcrição, importantes considerações, que, como se verá, nos levarão a adotar, no ponto a ser ao depois suscitado, entendimento dele divergente (todavia, transcreveremos na íntegra o voto, para que aos demais integrantes da Turma seja dado pleno conhecimento das controvérsias):

1.4 Apuração de Créditos. Rateio Proporcional. Unidades fabris e comerciais

Conforme assentado pela Fiscalização, para apurar o percentual dos créditos de PIS/COFINS vinculados às receitas do mercado interno NT (alíquota zero, isenção e não-incidência) e de exportação, foram observadas as operações/receita das unidades industriais da contribuinte, eis que, nos termos da legislação citada ao início de cada item, apenas essas permitem o ressarcimento, conforme solicitado pela contribuinte.

Essa, por sua vez, entende, de forma geral, que deveriam ser considerados todos os seus estabelecimentos, donde houve minoração de seus créditos.

O tema é regido pelas disposições contidas nos §§ 8º dos arts. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Esses parágrafos foram disciplinados, respectivamente, pelo art. 40 da IN SRF nº 594, de 2005 (PIS), e art. 21 da IN SRF nº 404, de 2004 (COFINS).

De ver, ainda, que a RFB, por meio do Ajuda do programa Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon Mensal-Semestral 2.6), definiu que o método de rateio seria idêntico ao estabelecido para as pessoas jurídicas que auferem receitas sujeitas às incidências não-cumulativa e cumulativa de PIS/COFINS. O método de determinação dos créditos deveria ser informado na Ficha 1 – Dados Iniciais do Dacon, conforme as seguintes instruções copiadas do Ajuda do programa:

Ficha 01 - Dados Iniciais (...)

Método de Determinação dos Créditos O programa possibilita o preenchimento do campo "**Método de Determinação dos Créditos**", conforme o regime de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins adotado.

I) no caso do Regime Não-Cumulativo:

a) Vinculados à Receita Auferida Exclusivamente no Mercado Interno Deve selecionar este campo a pessoa jurídica que, no período abrangido pelo Demonstrativo, auferir apenas receitas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, decorrentes exclusivamente de atividades no mercado interno.

b) Vinculados à Receita Auferida no Mercado Interno e de Exportação Deve selecionar este campo a pessoa jurídica que, no período abrangido pelo Demonstrativo, auferir receitas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e efetuar concomitantemente:

I - operações de vendas de produtos ou prestação de serviços no mercado interno; e II - exportação de produtos para o exterior ou prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, ou vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Neste caso, a pessoa jurídica deve indicar o método por ela escolhido, dentre os seguintes:

b.1) Com Base na Proporção dos Custos Diretamente Apropriados – que consiste na determinação dos créditos através do método de apropriação direta previsto no inciso I do § 8º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou **b.2) Com Base na Proporção da Receita Bruta Auferida** – que consiste na determinação dos créditos através do método de rateio proporcional previsto no inciso II do § 8º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

Atenção:

1) O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito deve ser:

a) aplicado consistentemente por todo o ano-calendário;

b) adotado para todos os custos, despesas e encargos comuns; e

c) adotado igualmente na apuração dos créditos relativos à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não-cumulativa.

2) Deve também selecionar este campo a pessoa jurídica que auferir receitas não-tributadas no mercado interno que geram direito a crédito, concomitantemente, com receitas tributadas e/ou com exportação. (não grifado no original)

Ademais, nas instruções de preenchimento da Ficha 06A do DACON, o Ajuda oferece mais explicações sobre os métodos de

determinação dos créditos, inclusive apresentando alguns exemplos (a título ilustrativo, deve-se observar que através da IN RFB nº 1.441, de 2014, o DACON foi extinto relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014. Tal extinção é aplicável, também, aos casos de extinção, incorporação, fusão, cisão parcial ou cisão total que ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 2014. No entanto, permaneceu obrigatória a entrega do DACON para fatos geradores ocorridos até 31/12/2013).

Em conformidade com as INs citadas, aplica-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta de cada espécie de receita e a receita bruta total, auferidas em cada mês, sendo consideradas, portanto, as receitas de todos os estabelecimentos da pessoa jurídica (no caso em tela, somente as unidades fabris). Deve-se observar, também, que a legislação aplicável determina, na hipótese de que a contribuinte aufera receitas de exportação e de outras fontes, que seja feito um rateio proporcional com o objetivo de definir os créditos relacionados a uma e outra origem.

Nesse ponto, pertinente a transcrição de parte do Relatório Fiscal:

(...) as empresas podem aplicar o rateio proporcional previsto do inciso II, § 8º, art. 3º da Lei 10.833, desde que, de forma subsidiária e no que couber, na segregação de créditos COMUNS e que obedeça a vinculação exigida também no caput do § 8º. Entende-se por crédito COMUM aquele que não pode ser vinculado a um setor específico da empresa e quando aplicado em vários setores não permite identificar a proporção aplicada em cada um.

O rateio com base na receita total da empresa só se aplica no caso desta se submeter à não cumulatividade e à cumulatividade, que por óbvio vai envolver a receita total/global, ou, é claro, se a empresa tiver um custo, despesa ou encargo vinculado a todos os setores que esta atua. No caso em voga, bens utilizados como insumos, evidente que estes devem estar vinculados às filiais industriais da Camera, estes insumos não têm nenhuma relação com os cereais comercializados in natura, tampouco com a revenda de insumos agrícolas. E mais, na aquisição do insumo é facilmente identificável a sua destinação e, portanto, a vinculação a um determinado setor industrial.

A apuração e rateio da BC dos créditos PIS e COFINS foi então reformulada neste procedimento. Os insumos aplicados nas fábricas de óleo, ração, biodiesel e engenho de arroz foram segregados para vinculá-los ao mercado interno tributado, ao mercado interno não tributado e a exportações, conforme as vendas de cada fábrica, demonstrado nas planilhas nomeados "Rateio das fábricas 2011, 2012 ou 2013", fls. 431 a 445, onde cada aba destas planilhas apresenta a apuração da receita de um setor industrial e o percentual do que foi tributado, não tributado ou exportado. Foi ainda apurado o percentual com base na produção, sempre mês a mês, dos quatro setores industriais da fiscalizada para o rateio dos insumos comuns a todas as filiais industriais.

Assim, nos Relatórios Fiscais houve descrição precisa do modus operandi utilizado, tendo observado o método do rateio proporcional, onde aplicam-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total dos estabelecimentos fabris, auferidas em cada mês. Somente o montante da receita auferida que integrar a base de cálculo a ser submetida, efetivamente, à incidência não-cumulativa das contribuições é que deve ser considerado para efeito de cálculo da relação percentual existente para o rateio proporcional aos custos, despesas e encargos comuns, para fins de aproveitamento de créditos a serem descontados das mencionada contribuições.

Chega-se assim, ao entendimento de que o montante da receita bruta total (unidades fabris), auferida em cada mês, para efeito de determinação do percentual existente entre as espécies de receitas, para fins de apuração de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns, deve ser aquele encontrado após o somatório dos valores das receitas que foram, efetivamente, oferecidos às incidências e recolhimentos da citada contribuição, no regime da não-cumulatividade.

Essa interpretação evita distorções no estabelecimento do percentual do rateio calculado sobre os custos, despesas e encargos comuns utilizado no método do rateio proporcional de créditos a serem descontados do PIS/COFINS, ou seja, o percentual encontrado decorre, exatamente, do somatório de receitas que foram, efetivamente, tributadas com as incidências e recolhimentos das mencionadas contribuições no regime da não-cumulatividade.

Tendo a Fiscalização demonstrado através dos Relatórios Fiscais e planilhas anexas os valores passíveis de crédito para cada uma das fontes observadas (créditos vinculados a operações de mercado interno, de mercado interno não tributadas - isenção, alíquota zero e não-incidência - e exportação) para as unidades fabris, considera-se correta a conclusão da auditoria acerca da inoportuna apuração de créditos não-cumulativos pela contribuinte em razão da distorção perpetrada na apuração dos créditos pelo método do rateio proporcional.

1.5 Base de cálculo dos débitos relacionados à produção de biodiesel

Muito embora a confusa alegação da contribuinte quanto a este item, nesta parte do Relatório Fiscal houve tratamento dos débitos relacionados à produção de biodiesel (quanto à apuração de créditos presumidos, será tratada logo a seguir). Neste item houve uma correção dos valores devidos a título de PIS/COFINS no período, tendo em vista a não observação do período de apuração utilizável. Nesse passo, entende-se ter razão o Fisco, que apontou ter a empresa deixado de aplicar o § 4º do art. 5º da Lei nº 11.116, de 2005.

Ocorre que a legislação pertinente determina, na apuração dos débitos, que o período de apuração das contribuições é mensal, sendo incabível falar em apuração fora do mencionado período. Ou seja, a legislação pertinente determina que ao final de cada período de apuração (no caso, ao final de cada mês dos anos-calendário de 2011 a 2013), a empresa deveria apurar o montante efetivamente devido das citadas contribuições.

Isto está claramente expresso nos arts. 1º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, que instituíram, respectivamente, o PIS não-cumulativo e a COFINS não-cumulativa, conforme transcrição feita a seguir:

Lei nº 10.637, de 2002 Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Lei n.º 10.833, de 2003 Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Note-se que o critério de apuração mensal já se encontrava incrustado na legislação do PIS/COFINS, conforme se pode inferir do art. 74 do Decreto nº 4.524, de 2002:

Art. 74. O período de apuração do PIS/Pasep e da Cofins é mensal (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 2º, e Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º).

Além disso, as planilhas de fls. 335 a 337, nas quais a contribuinte demonstrou a proporção mês a mês das aquisições de pequenos agricultores enquadrados no PRONAF, foram depuradas, resultando nas planilhas de fls. 351 a 365. Nestas foram observados os percentuais informados pela empresa. Assim, para fins de cumprimento da legislação (final do § 4º do art. 5º da Lei nº 11.116, de 2005), a Fiscalização considerou o mês da entrega da soja contratada (utilizada na produção do biodiesel), e não o mês de aquisição, normalmente antes desse período.

Portanto, quanto a este item a contribuinte não tem razão.

1.5.1 Biodiesel. Apuração de crédito presumido

O direito à apuração de crédito presumido sobre aquisições de matérias primas utilizadas na produção de biodiesel deu-se a partir da edição do art. 47 da Lei nº 12.546, de 2011 (redação original):

Art. 47. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) poderá descontar dessas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre o valor das

matérias-primas adquiridas de pessoa física ou recebida de cooperado pessoa física e utilizados como insumo na produção de biodiesel.

O § 6º daquele artigo dispunha:

§ 6º O crédito presumido de que trata este artigo somente se aplicará após estabelecidos termos e condições regulamentadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Posteriormente aquele artigo foi revogado pelo art. 42, inciso III, da Lei nº 12.865, de 2013.

O fato da norma fazer referência a regras regulamentadoras a transforma em norma de eficácia contida, condicionada a regulamentação para que produza efeitos. Neste sentido, apesar da regra ser válida e vigente, não possuiu o requisito da eficácia, fato suficiente para inviabilizar a sua aplicação.

Ainda quanto ao tema, mostra-se pertinente a transcrição do art. 7º da Lei nº 12.995, de 2014 (acresceu o art. 47-B à Lei nº 12.546, de 2011):

Art. 47-B. É autorizada a apuração do crédito presumido instituído pelo art. 47 em relação a operações ocorridas durante o período de sua vigência.

§ 1º É vedada a apuração do crédito presumido de que trata o caput e do crédito presumido instituído pelo art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, em relação à mesma operação.

§ 2º São convalidados os créditos presumidos de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, regularmente apurados em relação à aquisição ou ao recebimento de soja in natura por pessoa jurídica produtora de biodiesel.

§ 3º A Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará o disposto neste artigo.

A observação deste artigo permite inferir de seu § 3º que a apuração destes créditos presumidos dependem de regulamentação pela RFB, o que até a presente data ainda não foi feita.

Assim, entende-se correta a interpretação dada ao caso pela Fiscalização, rejeitando-se os argumentos da contribuinte.

1.6 Apuração da base de cálculo dos créditos

1.6.1 Bens para revenda

1.6.1.1 Posto de combustível

Segundo consta do Relatório Fiscal, a empresa apurou créditos provenientes de operações praticadas no posto de combustível. Esses créditos ficaram restritos a alguns produtos (adquiridos com incidência de PIS/COFINS), já que a grande maioria das

compras desta filial é não tributada. Consta que para fins de rateio dos créditos apurados sobre bens para revenda, a empresa utilizou percentual global calculado sobre todas as vendas da Câmera, com o que não concordou a Fiscalização, tendo corrigido o rateio efetuado, fazendo nova apuração dos créditos.

Em confusa alegação (não há especificação se ela está diretamente ligada aos créditos apurados relativamente ao posto de combustíveis), a manifestante tece extensa argumentação acerca do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, entendendo que o rol descrito no inciso II daqueles artigos não é exaustivo e sim exemplificativo, ensejando que os dispêndios ocorridos na atividade produtiva e/ou atividade fim da empresa são capazes de gerar receita independente de sua denominação, gerando, assim, créditos de PIS/COFINS. No entanto, para que seja estabelecido o percentual de crédito apurado e apropriado em conta gráfica na escrituração contábil, é premente que sejam levadas em conta todas as receitas, independente da unidade (filial)

que foram geradas. Conclui que afastar parte das receitas (receita isenta, alíquota zero, imunes, não tributada x receita total) é totalmente ilegal, não encontrando nenhum amparo legal.

No entanto, a contribuinte não parece ter entendido a alegação fiscal.

No caso, os créditos eventualmente apurados se referem ao mercado interno (são provenientes de aquisições tributadas da filial posto de combustível), não tendo nenhuma relação com créditos de mercado interno não tributado (NT), tampouco com exportação. A verificação dos PER/DCOMPs transmitidos permite dizer que os créditos pretendidos se referiam às contribuições não-cumulativas relativas à receita de exportação e mercado interno NT, excluindo-se, pois, eventuais créditos decorrentes de vendas no mercado interno.

Além disso, a observação das disposições contidas nos arts. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, permite inferir que no âmbito da sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS, a regra de aproveitamento dos créditos apurados em relação aos custos, despesas e encargos é a sua utilização para desconto da contribuição devida no mês. Diante da impossibilidade de desconto, é cabível pleitear o ressarcimento ou proceder à compensação dos referidos créditos apenas se eles forem vinculados a receitas de exportação ou a receitas de venda no mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, o que, como se viu, não é o caso.

Portanto, correto o entendimento da Fiscalização.

1.6.1.2 Aquisições de arroz da CONAB

Informou a Fiscalização ter glosado valores de créditos apurados pela contribuinte decorrentes de compras de arroz da Conab. Entendeu não ser isso permitido, pois o arroz adquirido neste caso não foi recebido com suspensão, tampouco foi

tributado pelo PIS/COFINS. Por sua vez, a contribuinte cita legislação (art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004; arts. 3º, inciso I, e § 1º, e inciso III do art. 4º, § 3º, da IN SRF nº 660/2006), e alega que não prospera a alegação de que a Conab não vendeu com suspensão, assim como que deixou de tributar (PIS/COFINS), pois agiu às margens da lei. Nesse caso, a RFB deveria buscar o ressarcimento aos cofres públicos do valor que a Conab deixou de recolher e não efetuar a glosa do crédito da empresa que adquiriu com total legalidade.

A formação de estoques reguladores e estratégicos visando a absorção de excedentes e a correção de desequilíbrios decorrentes de manobras especulativas, um dos objetivos básicos da Conab (art. 19 da Lei nº 8.029, de 1990), não se amolda ao conceito de atividade agropecuária para fins de suspensão da incidência do PIS e da COFINS na modalidades não-cumulativa. Por essa razão, a empresa não deve apurar créditos presumidos na forma da Lei nº 10.925, de 2004. Por pertinente, transcreve-se excertos da IN SRF nº 660, de 2006, que regulou o assunto:

Art. 1º Esta Instrução Normativa disciplina a comercialização de produtos agropecuários na forma dos arts. 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925, 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:

(...)

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.

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

(...)

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:

(...)

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 (...)

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

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.

(...)

§ 3º É vedada a suspensão quando a aquisição for destinada à revenda.

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

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

(...)

Art. 7º Geram direito ao desconto de créditos presumidos na forma do art. 5º, os produtos agropecuários:

I - adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, com suspensão da exigibilidade das contribuições na forma do art. 2º;

(...)(os grifos não constam do original)

A Conab, apesar de ser uma pessoa jurídica de direito privado, é uma empresa pública encarregada de gerir políticas agrícolas e de abastecimento do Governo Federal. Essa função de gestora não lhe permite dispor livremente dos recursos auferidos com a venda dos estoques reguladores e estratégicos, devendo, sim, perseguir os seus objetivos básicos legalmente definidos, quais sejam:

Lei nº 8.029, de 1990

Art. 19. É o Poder Executivo autorizado a promover:

(...)

II - a fusão da Companhia de Financiamento da Produção, da Companhia Brasileira de Alimentos, e da Companhia Brasileira de Armazenamento, que passarão a constituir a Companhia Nacional de Abastecimento, vinculada ao Ministério da Agricultura e Reforma Agrária.

Parágrafo único. Constituem-se em objetivos básicos da Companhia Nacional de Abastecimento:

a) garantir ao pequeno e médio produtor os preços mínimos e armazenagem para guarda e conservação de seus produtos;

b) suprir carências alimentares em áreas desassistidas ou não suficientemente atendidas pela iniciativa privada;

c) fomentar o consumo dos produtos básicos e necessários à dieta alimentar das populações carentes;

d) formar estoques reguladores e estratégicos objetivando absorver excedentes e corrigir desequilíbrios decorrentes de manobras especulativas;

e) (Vetado).

f) participar da formulação de política agrícola; e

g) fomentar, através de intercâmbio com universidades, centros de pesquisas e organismos internacionais, a formação e aperfeiçoamento de pessoal especializado em atividades relativas ao setor de abastecimento.

h) assistir, mediante a doação de alimentos disponíveis em seus estoques, às comunidades e famílias atingidas por desastres naturais em Municípios em situação de emergência ou estado de calamidade pública reconhecidos pelo Poder Executivo federal, na forma do regulamento.

(...)(os grifos não constam do original)

Por essa razão, o resultado positivo obtido pela Conab com a venda de estoques reguladores e estratégicos do Governo Federal não sofre incidência das contribuições ora tratadas. Do contrário, a União estaria tributando a si própria. Nesse mesmo sentido, a própria Conab assim se pronunciou:

Comunicado nº 158, de 10 de maio de 2006, da Diretoria de Gestão de Estoques/Superintendência de Operações/Gerência de Comercialização (DIGES/SUOPE/GECOM) da Conab
INFORMAMOS QUE NÃO INCIDE PIS E COFINS NAS RECEITAS PROVENIENTES DAS VENDAS DE ESTOQUES PÚBLICOS REALIZADAS PELA CONAB.

ASSIM SENDO, SOLICITAMOS INFORMAR AOS ADQUIRENTES DE PRODUTOS QUE OS MESMOS NÃO FARÃO JUS AO CRÉDITO DO PIS E COFINS SOBRE O VALOR DAS AQUISIÇÕES FEITAS JUNTO À CONAB, DE ACORDO COM O ART. 21 DA LEI 10.865/04, QUE ALTEROU O ART. 3 DA LEI 10.833/02, E O ART. 37 DA LEI 10.865/04, QUE ALTEROU O ART. 3 DA LEI 10.637/02.

Nesse contexto, apesar da contrariedade da contribuinte, no caso do PIS e da COFINS no regime não-cumulativo verifica-se que o § 2º, inciso II, dos arts. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e

10.833, de 2003, veda a apuração de créditos sobre bens que não se sujeitaram à incidência da contribuição, o que é o caso das aquisições analisadas (aquisições de arroz efetuadas da Conab).

1.6.2 Bens utilizados como insumos

Referiu a Fiscalização que os créditos apurados neste item se referem às aquisições de bens utilizados como insumos nas indústrias que produzem biodiesel, óleo de soja, ração para alimentação animal e engenho de arroz. **Também aqui foram incluídos os créditos referentes às despesas com manutenção de máquinas, equipamentos e veículos, despesas com combustíveis e lubrificantes.** Disse ter intimado a empresa a demonstrar a apuração mês a mês e que na segregação destes montantes a intimada reconheceu que uma parte dos produtos adquiridos e registrados como insumo não foi aplicado em nenhum dos quatro setores/filiais da indústria. Pequena parte foi destinada a outras filiais (comerciais), sendo estes montantes glosados.

A contribuinte alega que o Fisco se baseia em conceitos rígidos, onde o insumo somente se aplicaria àqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país, fossem efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação ou produção e prestação de serviços. Mas esse conceito não está restrito às matérias primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem e outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não incluídos no ativo imobilizado, mas, sim, se estende, além desses, àqueles itens que são capazes de serem perfeitamente identificados com o processo produtivo da empresa.

Mas não tem razão a contribuinte.

Com a criação do regime não-cumulativo do PIS e da COFINS não foram poucas as dúvidas e divergências que sobrevieram acerca da extensão e conteúdo de muitos dos conceitos e institutos postos nas novas disposições legais. Com efeito, em razão de comparações, por vezes devidas e por vezes nem tanto, com os contornos e feições de outras exações também submetidas a regimes não-cumulativos, bem como em face de interpretações díspares acerca de alguns dispositivos das Leis regimentadoras, surgiram dissensões que dificultaram muito a operacionalização prática do novo regime de apuração da contribuição social ora tratada.

Dentre os vários conceitos postos na legislação, um dos que mais se apresentou problemático se refere ao insumo. A importância da clarificação desse conceito está no fato de que grande parte dos créditos admitidos na sistemática da não-cumulatividade da contribuição estão vinculados à aquisição de insumos utilizados na prestação de serviços ou na fabricação de produtos destinados à venda. Assim, dependendo da acepção – mais ampla ou mais restrita – que se adote para o conceito de insumo, poderá haver uma variação muito grande no montante de créditos apropriáveis pelos contribuintes.

Para a Administração Tributária o conceito de insumos tem merecido uma delimitação baseada, em linhas gerais, na afirmação de que só se caracterizam como tal as matérias primas, os produtos intermediários e o material de embalagem que sejam utilizados em ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Os contribuintes, no entanto, contestam esse entendimento, afirmando, em regra, que a demarcação do conceito não está expresso na Lei, não cabendo imposições de restrição nela não postas (esse entendimento tem sua gênese em uma interpretação isolada do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003), dispositivo este que, ao prever o creditamento em relação aos insumos adquiridos, teria mencionando insumos sem quaisquer delimitações.

Observada a Lei regimental, entendeu a Administração Tributária que ela, ao referir a insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, teria criado uma delimitação estrita, vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta no processo produtivo.

No caso, passíveis de observação, também, a IN SRF nº 247, de 2002 (art. 66, § 5º, inciso I, alínea a) e a IN SRF nº 404, de 2004 (art. 8º, § 4º, inciso I, alínea a).

Tais INs estabeleceram, de forma explícita, que se deve ter por insumos aqueles bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado. Portanto, está-se aqui diante de um conceito jurídico de insumo que, apesar de não necessariamente coincidir com o conceito econômico, está formalizado em atos legais que compõem a legislação tributária e que têm efeito vinculante para os agentes públicos que compõem a Administração Tributária Federal.

Por conta destas considerações é que não pode prosperar o argumento da contribuinte, eis que não é da natureza da não-cumulatividade que qualquer custo ou despesa que concorra para a formação da receita deva gerar direito a crédito. O conceito e o alcance da não-cumulatividade do PIS/COFINS encontram-se definidos em lei, e a ter-se por correto o argumento posto, ter-se-ia de rejeitar, no mesmo diapasão, qualquer exclusão da base de cálculo das contribuições, já que estas, em princípio, incidem sobre o total das receitas.

Assim, explicitado o conceito de insumos (cruzamento dos arts. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, com os arts. 66 da IN SRF nº 247, de 2002, e 8º da IN SRF nº 404, de 2004), entende-se que somente podem ser considerados como insumos passíveis de geração de créditos, aqueles que estejam intrinsecamente associados ao processo produtivo da empresa produtora, donde, no caso em tela, glosou-se eventuais créditos apurados pela empresa relativos às filiais comerciais, considerando-se corretos apenas os créditos oriundos dos

estabelecimentos produtores de biodiesel, óleo de soja, ração para alimentação animal e engenho de arroz.

1.6.2.1 Unidades comerciais

Quanto às unidades comercializadoras de grãos, a Fiscalização anotou que a contribuinte pratica, também, operações de cerealista (compra cereais e revende parte in natura). A contribuinte alega que esses grãos são recebidos com suspensão, alíquota zero, isenção ou imunidade, o que garantiria a manutenção e ressarcimento desses créditos.

Disse, ainda, que essas unidades (filiais) fazem parte do parque fabril, armazenando, secando e promovendo a limpeza de grãos oriundos dos produtores rurais.

Verifica-se, então, que empresas que têm condição de cerealistas não podem apurar créditos básico. No que diz respeito aos créditos presumidos, o § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, veda às pessoas jurídicas referidas nos incisos I a III do § 1º daquele artigo, entre elas a cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, o aproveitamento do crédito presumido de que trata o caput deste artigo. Ou seja, o crédito presumido da cerealista não mais existe.

1.6.2.2 Combustíveis

Ainda que o CARF possa ter entendimento diferente, os combustíveis passíveis de creditamento são aqueles aplicados diretamente no processo produtivo, como explicado anteriormente. Não se pode considerar insumo dos produtos fabricados pela empresa os combustíveis utilizados para secagem de grãos, limpeza e padronização, conforme registrado na fl. 627, posto não tratar-se de matérias-primas, produto intermediário ou material de embalagem que sofram alteração em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Nestes casos, em regra, gastos com combustíveis caracterizam-se como despesas operacionais, que não têm previsão legal para serem descontados como créditos das contribuições em questão.

1.6.3 Serviços utilizados como insumos

Para este item vale o entendimento disposto no item 1.4.2 Bens utilizados como insumos. Em complementação, importa anotar que a simples aquisição de serviço não implica, por si só, na imediata autorização para desconto da contribuição. Tal evento irá depender da situação concreta da aplicação do serviço na respectiva atividade econômica. Como dito, somente deve ser considerado insumo, para fins de creditamento do PIS/COFINS, aquilo que seja inerente ao processo de produção do bem destinado à venda e ao ato de prestação de um serviço dos quais decorram as receitas tributadas. Assim, apenas os dispêndios retamente ligados aos processos de prestação de serviços e de fabricação de bens dos quais decorrem o auferimento de uma receita é que podem ser considerados insumos. Se entre tais

dispêndios e os respectivos processos produtivos houver uma inerência direta, haverá, então, direito ao crédito pleiteado.

Ressalte-se ser inadequado entender por insumo os gastos com bens ligados à chamada essencialidade do processo produtivo, visto que esse entendimento adota noção extremamente subjetiva. Determinada despesa pode ser essencial, mas não estar diretamente ligada ao processo produtivo, razão pela qual a essencialidade do bem ou serviço não é critério suficiente para se avaliar se um bem é insumo ou não. É necessário, para tanto, examinar a relação de pertinência daquele bem com o processo produtivo, somente considerando insumo aqueles bens intrínsecos ao processo de produção da mercadoria a ser vendida pela contribuinte ou ao ato de prestação de um serviço dos quais decorram as receitas tributadas.

1.6.4 Atividade de transportes. Fretes

Em alguns pontos do Relatório Fiscal, a Fiscalização fez referência a questões relacionadas à atividade de transporte, sendo pertinente sua transcrição:

(...) considerou na apuração de crédito os custos, despesas e encargos com os caminhões de propriedade da Camera, registrado pela contribuinte como “Transportadora”. (fl. 514)

(...)segundo os dados apresentados, a Camera não presta serviço de transporte, os caminhões de propriedade da fiscalizada são utilizados para transporte dos produtos da própria. A nomeada “Transportadora” é uma filial da Camera que tem como finalidade satisfazer a logística da própria Camera, sendo assim, não ocorre prestação de serviço, inclusive, esta filial contrata transportadores pessoas jurídicas e pessoas físicas para complementar a logística da empresa quando necessário. Além disso, a Camera toma crédito de PIS e COFINS sobre despesas de depreciação destes bens imobilizados, caminhões,... (fl. 514)

Mesmo assim, nesta nova segregação a Camera registrou equivocadamente em despesas de frete sobre vendas os fretes contratados para transporte de óleo das filiais que extraem óleo da soja para a filial que produz biodiesel, ... (fl. 517)

*A contribuinte tomou crédito sobre as contratações de frete sobre compras, parte destas contratações, segundo os dados levantados e informados pela própria Camera, foram realizadas com pessoas físicas e sendo assim não encontram embasamento legal para a tomada destes créditos, ainda mais que a lei expressamente só permite tomada de crédito sobre contratações de pessoa jurídica (art. 3º, §§ 2º e 3º da Lei nº 10.833 de 2003). Estes valores pagos para *pessoas físicas foram glosados por falta de previsão legal para a tomada deste crédito de PIS e COFINS. (fls. 517 e 518)**

A aplicação subsidiária do § 19, art. 3º da Lei 10.833 também não comporta validade legal no caso em tela, a Camera não é empresa de serviço de transporte rodoviário de carga, é uma

cerealista e industrial, a Camera não presta serviço de transporte de carga, ela apenas tem uma filial que organiza a logística de todas as demais filiais. (fl. 518)

Se o frete para transportar aquisições foi contratado com pessoa jurídica a empresa pode apurar crédito nas mesmas condições e proporções da mercadoria transportada. Se a mercadoria não permite apurar crédito o frete nela aplicado também não. (fl. 518) (...) se a mercadoria não dá direito ao crédito o frete a ela relacionado, por conseguinte, não dará também. (fls. 519 e 520)

Com relação aos fretes sobre vendas contratados com pessoas físicas, todos os montantes foram glosados por falta de previsão legal para a tomada deste tipo de crédito por todo o exposto no tópico anterior com relação aos fretes sobre compras contratados com pessoas físicas. (fl. 520)

Por sua vez, a contribuinte basicamente alegou que;

1. seus Estatutos Sociais trazem previsão para o exercício de atividades de transporte, atuando com frota própria e subcontratando terceiros para suas necessidades de transporte, gerando receitas de serviço de transporte prestado para terceiros, como demonstra através dos conhecimentos que emite (subcontratações);

2. não é empresa essencialmente de serviço de transporte, já que sua atividade primária é industrial. O transporte é atividade secundária, exercida plenamente com emissão de conhecimento de transporte e subcontração de outras pessoas jurídicas e autônomos para a consecução da atividade;

3. exerce a atividade de transporte, obtendo receita tributável, e não somente transporta sua produção insumos e matéria prima. Também presta serviço de frete para terceiros;

4. o procedimento adotado para glosar os valores é totalmente ilegal, uma vez que houve a incidência das referidas contribuições quando das aquisições dos serviços de terceiros, o que lhe assegura o direito ao crédito das contribuições;

5. faz jus a crédito presumido na subcontratação de serviço de transporte de cargas, pois há previsão em seu estatuto social para esta atividade. Essa previsão alberga o dispositivo legal que permite à empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviço de transportador pessoa física, jurídica e autônomo, descontar das contribuições devidas em cada período de apuração, créditos presumidos calculados sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços;

6. todo e qualquer custo incorrido na atividade de transporte é essencial para a atividade da empresa, não se podendo expurgar o consumo de combustível, peças de reposição e depreciação de veículos imobilizados. Essa atividade é extremamente essencial para sua atividade fim, e glosar tais bases de cálculo representa indiretamente majorar tributos sem lei que o estabeleça, o que é vedado em nosso ordenamento jurídico.

Também sem razão a contribuinte. Isso porque:

a) muito embora o Estatuto Social da empresa permita o transporte e agenciamento de cargas rodoviárias e ferroviárias, nacional e internacional (fl. 660), os documentos anexados (Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas) não comprovam o regular exercício de atividades de transporte para outras pessoas jurídicas.

Tais documentos não permitem constatar qualquer subcontratação feita pela empresa. Ao contrário, comprova-se a contratação de outras transportadoras (empresas/pessoas físicas)

para movimentação de produtos, seja para unidades da própria empresa, seja para outras empresas identificadas (ou vice-versa). Atente-se, ainda, que a própria manifestante assinala que despense valor substancial por mês com contratação de fretes, além de utilizar sua frota própria (nesse caso, emite os próprios CRTCs), ou seja, não resta caracterizada a prestação do serviço de fretes pela empresa, mas sim a contratação de empresas/pessoas físicas para a movimentação dos bens;

b) observado o que exposto na alínea anterior, somente a empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por pessoa física, transportador autônomo, poderá descontar, das contribuições devidas em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços. Assim, no aspecto geral da apuração de créditos relativos a fretes, constata-se a exceção dos créditos presumidos a que se refere o § 19 da Lei nº 10.833, de 2003, relativo à sub-contratação de pessoa física autônoma por parte de empresas de transporte rodoviário de cargas, o que não é o caso;

c) acerca dos créditos sobre os fretes incorridos nas operações de compra de bens não sujeitos à tributação, como tais insumos que são adquiridos à alíquota zero, de pessoas físicas ou com suspensão, não podem dar direito à apuração de crédito sobre bens e serviços agregados ao custo de aquisição da matéria-prima. Isto porque se não há tributação sobre os insumos, não gerando direito de desconto de crédito das contribuições, também não pode haver sobre bens e insumos que se agregam à matéria-prima, como o frete ou seguro, pois a natureza da tributação incidente sobre o principal (insumos) não pode ser descaracterizada por elementos secundários que se agregam ao principal. Segundo dispõe o § 1º do art. 289 e o inciso I do art. 290 do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), o custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte, bem como os de quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção;

d) a apropriação de créditos em relação às despesas de transporte está limitada ao frete na aquisição do produto, seja

como insumo na produção, seja para revenda, sendo que neste último caso (revenda) apenas quando o bem é adquirido de pessoa jurídica, e em razão de que o custo se agrega ao produto adquirido (regra contábil/fiscal); ao frete como insumo utilizado na prestação de serviços de transportes, quando é esta a atividade produtiva da empresa, ou seja, quando tal frete é associado ao processo de venda de serviços; e ao frete na venda do produto;

e) de lembrar, ainda, que quanto a eventuais fretes utilizados para o transporte de produtos (acabados ou não) de uma filial para outra, trata-se de transporte de caráter meramente estratégico para as operações da empresa, não se enquadrando nas hipóteses de apuração de créditos disposta na legislação. Não obstante a importância operacional do serviço no processo de logística de distribuição de uma empresa, fato é que não há previsão legal que dê suporte à geração de créditos no regime da nãoacumulatividade.

Dessa forma, consideram-se rejeitadas as alegações da manifestante.

1.6.4.1 Outros temas *Muito embora a Fiscalização não tenha feito referência específica a estes temas, em breves passagens anotou a contribuinte na fl. 639:*

(...) todo e qualquer custo incorrido na atividade de transporte é essencial para a atividade da Recorrente, como poderia expurgar o consumo de combustível, peças de reposição, depreciação dos veículos imobilizados, sendo esta atividade extremamente essencial para a atividade fim da Recorrente? Glosar tais bases de cálculo é indiretamente majorar tributos sem lei que estabeleça o que é vedado em nosso ordenamento jurídico.

(...) de toda sorte o art. 3º das leis 10.637/2002 e 10.833 assegura o direito ao crédito sobre as máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, definidos na forma do X, III, do art. 3º da Lei 10.637/2002 e 10.833/2003 os encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês.

Quanto a combustíveis, o tema foi tratado em momento anterior (item 1.6.2.2). No que se refere aos outros temas:

a) peças de reposição: somente as partes e peças de reposições utilizadas em máquinas e equipamentos diretamente responsáveis pela produção dos bens destinados à venda e que não estejam escrituradas no ativo imobilizado geram direito aos créditos de PIS/COFINS;

b) depreciação de veículos: os créditos das contribuições calculados em relação a encargos de depreciação de veículos automotores que efetuam o transporte de insumos/produtos industrializados não podem ser descontados, pois eles não são utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda (art. 3º, § 1º, inciso III, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003);

c) máquinas e equipamentos: somente são passíveis de apuração de créditos da não-cumulatividade os dispêndios com máquinas e equipamentos que estejam ligados diretamente à produção e sejam classificáveis no Ativo Imobilizado. Na falta de um desses requisitos, os créditos não podem ser admitidos;

d) encargos de depreciação/bens do ativo imobilizado: os encargos de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado apenas geram direito a crédito se esses bens forem diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Além disso, é vedada, por expressa determinação legal, a apropriação, a partir de 01/08/2004, de créditos de PIS/COFINS calculados sobre os encargos de depreciação de bens e direitos do ativo imobilizado adquiridos até 30/04/2004.

Como a contribuinte não carrou aos autos qualquer elemento/comprovação que fundamentasse seus argumentos e como aqui se está tratando da atividade de transporte, não há como aceitar-se as breves alegações postas na manifestação de inconformidade.

1.7 Ressarcimento. Correção monetária. Juros com base na taxa SELIC

Relativamente à correção do crédito a ser ressarcido com a utilização de juros calculados pela taxa SELIC, o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250, de 1995 (trata da atualização de valores devolvidos pela Fazenda), somente se refere a pedidos de restituição, não se referindo a pedidos de ressarcimento. Observe-se que ressarcimento e restituição são institutos diferentes, porquanto ressarcimento é uma modalidade de aproveitamento de créditos, um incentivo fiscal, ao passo que restituição (art. 165 do CTN)

é a devolução, ao contribuinte, de valores referentes a tributos ou contribuições pagos indevidamente ou a maior que os valores devidos, ou seja, trata-se de receita que ingressou nos cofres da Fazenda Nacional e que não lhe pertencia de direito.

Ademais, no que se refere à correção monetária de créditos pela taxa SELIC, a Lei nº 10.833, de 2003, determinou que os créditos de COFINS e PIS não-cumulativos não podem incidência de atualização monetária desde a data da sua constituição, nos seguintes termos:

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 nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto nos incisos I e II do § 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.

Além disso, a IN RFB nº 1.300, de 2012, que atualmente disciplina a compensação, a restituição e o ressarcimento no âmbito da RFB, determina em seu art. 83, § 5º:

Art. 83 (...)

§ 5º Não incidirão juros compensatórios de que trata o *caput*:

I - no ressarcimento de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e relativos ao Reintegra, bem como na compensação de referidos créditos;

e II - na compensação do crédito de IRRF a que se referem o art. 47 e o caput do art. 48.

Assim, não há como atender-se ao pleito da manifestante, eis que existe vedação legal expressa quanto à incidência de correção monetária e juros sobre o valor a ressarcir de PIS/COFINS.

Há, por fim, algumas considerações a fazer.

A primeira:

O art. 3º das Leis nº 10.637, 2002, e 10.833, de 2003, disciplina as hipóteses de creditamento no regime não cumulativo de PIS/Cofins, na forma seguinte

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

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

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

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

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

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (g.n.)

O dispositivo legal em referência descreve de forma exaustiva todas as possibilidades de creditamento. E, entre elas, está a prevista no inciso II acima, que definiu, como insumos, aqueles bens ou serviços **efetivamente empregados no produto final do processo de industrialização ou no serviço prestado ao tomador, não se enquadrando, nesta hipótese, os custos relacionados àquelas unidades em que se fazem apenas a limpeza, a secagem e a padronização de grãos**. Não se tratando de estabelecimento industrial, nos termos da legislação de regência, não há a possibilidade de creditamento com fundamento no art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Logo se vê que o conceito que se venha a dar ao termo "insumo", mais largo, mais estreito, em nada altera o fato de que só se cogita dele quando há produção ou industrialização.

Assim, correta a sua exclusão para o efeito do rateio proporcional.

A segunda:

Uma outra observação que merece registro é que, nos períodos a que se refere o pleito da Recorrente, e como ressaltado no Relatório Fiscal de fls. 529 e ss., ainda não havia, pela Secretaria da Receita Federal - RFB, a regulamentação prevista no § 6º do art. 47 da Lei nº 12.546, de 2011.

Ocorre que a Instrução Normativa - IN RFB nº 1514, de 20 de novembro de 2014¹, conforme lembrado pela Recorrente, validou retroativamente os créditos presumidos instituídos pelo art. 47 da Lei nº 12.546, de 2011. Eis os dispositivos em que abordada a matéria:

Seção II

Do Crédito Presumido Estabelecido pelo art. 47 da Lei nº 12.546, de 2011

Art. 13. É vedada a apuração do crédito presumido de que trata esta Seção se, em relação à mesma operação, a pessoa jurídica tiver apurado qualquer dos créditos referidos:

I - no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003; ou

II - no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, e convalidados na forma prevista na Seção I deste Capítulo.

Subseção I

Do Direito ao Desconto dos Créditos Presumidos

*Art. 14. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderá descontar dessas Contribuições, devidas em cada período de apuração, **crédito presumido calculado sobre o valor das matérias-primas adquiridas de pessoa física ou recebidas de cooperado pessoa física entre 15 de dezembro de 2011 e 9 de outubro de 2013 e utilizadas como insumo na produção de biodiesel.***

*§ 1º O disposto no caput **aplica-se também** às aquisições de matérias-primas de origem vegetal destinadas à produção de biodiesel de:*

I - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária;

II - cooperativa de produção agropecuária; ou

III - pessoa jurídica cerealista.

§ 2º Para efeitos do previsto no § 1º deste artigo, aplica-se o disposto no § 1º do art. 3º.

§ 3º O direito ao crédito presumido de que trata este artigo aplica-se somente aos bens:

I - adquiridos ou recebidos de pessoa física residente ou domiciliada no País; ou

II - adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, desde que, em relação à operação, tenha sido aplicada suspensão de incidência na forma prevista no art. 9º.

1

Dispõe sobre a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) na aquisição de matérias-primas destinadas à produção de biodiesel.

§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que trata o § 1º o aproveitamento do crédito presumido de que trata o caput.

Subseção II

Do Cálculo do Crédito Presumido

Art. 15. O montante do crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins será determinado mediante aplicação, respectivamente, dos percentuais de 0,825% (oitocentos e vinte e cinco milésimos por cento) e de 3,8% (três inteiros e oito décimos por cento) sobre o valor das matérias-primas adquiridas e utilizadas como insumo na produção de biodiesel.

Subseção III

Da Forma de Utilização do Crédito Presumido

Art. 16. Os créditos presumidos apurados na forma prevista no art. 14 somente podem ser utilizados para desconto do valor devido a título de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins, observado o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Art. 17. Ficam convalidadas as utilizações, realizadas entre 15 de dezembro de 2011 e a data de publicação desta Instrução Normativa, dos créditos presumidos apurados na forma prevista no art. 14, para desconto do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas pela pessoa jurídica.

Portanto, para o período de 15 de dezembro de 2011 e 9 de outubro de 2013, a Recorrente tinha direito ao crédito presumido calculado sobre o valor das matérias-primas adquiridas de **pessoa física** ou **recebidas de cooperado pessoa física** e utilizadas como insumo na produção de biodiesel, **mas vedado** no caso em que, em relação à mesma operação, já tiver apurado qualquer dos créditos referidos nos incisos I e II do art. 13, quais sejam, os previstos no **art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, ou no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.**

Mais: foram convalidadas, pelo art. 14 do mesmo ato normativo, em caráter retroativo, as utilizações desses créditos presumidos para o desconto do PIS/Cofins apuradas pela Recorrente.

Ante o exposto, **DOU PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário, **apenas** para conferir à Recorrente, **para o período de 15 de dezembro de 2011 a 9 de outubro de 2013**, crédito presumido a ser calculado sobre o valor das matérias-primas adquiridas de pessoa física ou recebidas de cooperado pessoa física e utilizadas como insumo na produção de biodiesel, **desde que, em relação à mesma operação, não tiver sido apurado qualquer dos créditos referidos nos incisos I e II do art. 13 da Instrução Normativa - IN RFB nº 1514/2014.**

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza