MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11080.007723/2007-98

Processo nº	11080.007723/2007-98
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3401-011.852 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	29 de junho de 2023
Recorrente	ELEVA ALIMENTOS S/A
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

Cabível o cálculo de créditos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

RESSARCIMENTO. AJUSTES NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES. DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO.

Súmula CARF nº 159

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA APLICÁVEL.

Súmula CARF nº 157

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. EXCLUSÃO.

As receitas financeiras, submetidas à alíquota zero, por não se relacionarem a receitas de vendas de mercadorias ou de prestação de serviços não devem ser consideradas no cálculo rateio para atribuição de créditos entre as receitas do mercado interno tributadas e as não tributadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (1) por maioria de votos para, observados os demais requisitos da lei, admitir o crédito apurado sobre o frete incorrido nas transferências de produtos acabados, vencidos, neste ponto, os conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Marcos Roberto da Silva e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, que não o reconheciam; e (2) por unanimidade de votos para que o crédito presumido seja apurado com o uso da alíquota a ser determinada com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo, nos termos da Súmula CARF nº 157, restringindo, contudo, sua utilização à dedução da contribuição devida.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia Dias dos Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcos Roberto da Silva, Fernanda Vieira Kotzias, Renan Gomes Rego, Carolina Machado Freire Martins, Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente). Ausente o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, substituído pelo conselheiro Ricardo Piza di Giovanni.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ:

> Trata o presente processo de pedidos de ressarcimento feitos pela empresa acima identificada, referentes ao PIS/Pasep não cumulativo do último trimestre de 2006, nos seguintes valores:
>
> > PER/DCOMP 37040.59947.300407.1.1.10-3195 PIS/Pasep merc. interno R$ 1.327.028,97
> >
> > PER/DCOMP 41454.83382.300407.1.1.08-7240 PIS/Pasep exportação R$ 1.230.920,47
>
> 2. Segundo Relatório de fls. 418/427, durante a ação fiscal foram verificadas as seguintes irregularidades e adotadas as providências abaixo:
>
> > a) Aproveitamento indevido de créditos referentes a serviços de fretes pagos pela transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa em etapa anterior à venda;
> >
> > b) Aproveitamento do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em montante superior ao admitido na referida legislação e sua inclusão como crédito ressarcível. Segundo a Autoridade Fiscal, em algumas aquisições a empresa utilizou a alíquota de 1.65% para cálculo do referido crédito, em vez dos 0,99% regulamentares, para produtos de origem animal;

Original

c) Idem, no caso de produtos de origem não animal, quando a alíquota correta seria 0,5775%, tendo a empresa utilizado 1,65 e 0,99% indevidamente;

d) Foi feita a vinculação das despesas de frete marítimo unicamente às receitas de exportação;

e) Para fins de vinculação dos créditos a cada espécie de receita (mercado interno - não ressarcível; não tributadas no mercado interno e de exportação - ressarcíveis), a fiscalização aplicou os percentuais de receita bruta de cada espécie, afirmando que a mesma seria o produto da venda de bens e o preço dos serviços prestados, tal como definido no Decreto-lei nº 1.598, de 1977. Esclarece que não faria sentido a utilização, para fins de rateio, da totalidade da receita auferida pela pessoa jurídica, uma vez que as demais receitas, notadamente a financeira, não possui custos e despesas a elas vinculadas.

f) Ao final, foi reconhecido o direito ao ressarcimento integral do crédito vinculado às exportações (PER/DCOMP de final 7240 - R$ 1.233.871,85) e parcialmente o crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno, no montante de R$ 861.412,04;

3. Com fundamento no referido Relatório, o Delegado da DRF/Porto Alegre reconheceu o direito ao crédito no valor de R$ 2.095.283,89 e considerou homologadas as compensações vinculadas, até o limite do mesmo (fl. 429).

4. Cientificada em 07.01.2008 (AR fl. 431), a interessada apresentou, tempestivamente, em 06.02.2008, manifestação de inconformidade (fls. 484/521) na qual apresenta os argumentos abaixo sintetizados:

a) No que se refere ao frete, entende que as transferências para filiais distribuidoras da empresa fazem parte da operação de venda, uma vez que a extensão territorial, a perecibilidade dos bens, as características climáticas e os imperativos logísticos fazem com que seja fundamental a manutenção dos centros de distribuição;

b) Tece considerações acerca da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, ressaltando que a legislação não faz restrições quanto ao frete, exigindo apenas que seja para a operação de venda;

c) Aponta ilegalidade no Ato Declaratório nº 15, que veda o ressarcimento do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004;

d) Julga que a redução do valor apurado a título de crédito presumido e sua subtração do montante a ser ressarcido caracterizaria uma "compensação de ofício" sem que tenha havido a constituição do crédito tributário. No caso, afirma que, em se tratando de pedido de ressarcimento de créditos vinculados às exportações e às receitas não tributadas no mercado interno, a apreciação deveria se restringir a verificar se tais créditos são ou não ressarcíveis, não podendo o Fisco ir além dessa análise para verificar, por exemplo, as deduções feitas pela empresa para apuração dos valores devidos a título da contribuição. No caso, prossegue, deveria a fiscalização ter instaurado procedimento próprio, notificado a manifestante e fiscalizado a empresa para esse fim;

Original

e) Afirma que extrapola o limite da atividade administrativa o fato da fiscalização ir além da análise do pedido de ressarcimento e verificar a apuração da contribuição devida;

f) Entende que, antes da utilização dos créditos ressarcíveis no lugar dos créditos considerados indevidos, deveria a fiscalização ter possibilitado o aproveitamento de outros créditos acumulados na sua contabilidade e que somente podem ser utilizados para esse fim;

g) Cita decisão do extinto Conselho de Contribuintes que ratifica seu entendimento;

h) Questiona a redução do crédito presumido apurado, tendo utilizado corretamente o percentual indicado da alíquota prevista e, nos casos de aproveitamento da alíquota cheia, isso foi feito por se tratarem de mercadorias simplesmente revendidas, não tendo a fiscalização se interessado em fazer tal distinção;

i) Além disso, também alega que, havendo uma parcela de crédito presumido a que tem direito, não poderia a fiscalização retirar a totalidade desse crédito;

j) Contesta a desconsideração dos créditos de PIS/Pasep e Cofins-importação, entendendo que inexiste na legislação qualquer vedação para que tais créditos sejam objeto de ressarcimento, não podendo a administração proibir onde a lei não proíbe;

k) Aduz que tendo sido excluídas as contribuições sobre a importação do crédito a ser ressarcido, as mesmas não foram redirecionadas para qualquer outra rubrica, tendo sido indevidamente tolhidas da manifestante;

l) Prossegue afirmando que parte desse raciocínio se aplica à glosa dos créditos referentes às devoluções de vendas, que foram utilizados apenas para a dedução de contribuições, não sendo incluídos no rateio dos créditos ressarcíveis. Afirma que a decisão acabou por excluir a totalidade desse crédito das contas da Manifestante.

m) Quanto à exclusão das receitas financeiras da receita bruta para fins de rateio proporcional, afirma que a legislação atual - Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003 - são expressas ao determinar que devem ser contabilizadas como todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica;

n) Ao final, requer o reconhecimento integral do crédito.

A 3ª Turma da DRJ Belém, em sessão realizada em 28/03/2018, decidiu, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a manifestação de inconformidade para reconhecer (i) os créditos decorrentes de devolução de vendas que haviam sido classificados pela empresa como ressarcíveis, mas que foram descaracterizados pela Fiscalização; e (ii) os créditos de importação vinculados às receitas de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência.

Original

O contribuinte, tendo tomado ciência do acórdão da DRJ em 01/06/2020, apresentou em 30/06/2020 o recurso voluntário de fls. 791/810, por meio do qual intenta (i) a reforma das glosas sobre as despesas de fretes de transferência de produtos acabados entre as suas unidades; (ii) o ressarcimento de créditos presumidos proveniente das atividades agroindustriais no patamar de 60% dos percentuais das alíquotas básicas; e (iii) o cômputo da receita financeira no rateio proporcional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual é conhecido.

Dos créditos sobre os fretes de transferência de produtos acabados entre as unidades

Nesse ponto, sustenta a Recorrente que a remessa dos produtos para os centros de distribuição é essencial para sua venda, tendo que vista que os produtos fabricados são perecíveis e que essas operações buscam cobrir a larga extensão territorial do país. Além disso, aduz que presta serviço de transporte em frota própria, para melhor controle da logística, e que esse transporte demanda o atendimento de exigências sanitárias específicas, especialmente quanto à refrigeração dos produtos, conforme Portarias nº 326/1997 e 368/1998, expedidas pela Secretária de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde.

Com a nova definição de insumo estabelecida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, ficou ainda mais claro, no meu entendimento, que o frete – desde que, à luz do processo produtivo no qual esteja inserido, atenda aos parâmetros da essencialidade ou da relevância – não se afigura tão somente como um mero componente acessório do custo de aquisição de um bem adquirido, assumindo, assim, posição autônoma para que, na condição de serviço utilizado como insumo, possa por si só gerar direito a crédito.

Referido entendimento decorre de duas premissas.

A primeira se exterioriza na ideia de que, para fins de tomada de créditos, a delimitação do processo produtivo deve ser concebida sob um prisma mais amplo, que contemple todos aqueles subprocessos afetos ao núcleo do propósito econômico da empresa e não sob a restrita ótica de uma "linha de montagem", em que se pode objetivamente definir o seu começo e o seu fim. Até porque esse enfoque é incapaz de acomodar a complexidade das diferentes atividades econômicas atualmente desenvolvidas e - principalmente – não se mostra perfeitamente conciliável com os próprios critérios da essencialidade e relevância, que se utilizam do "teste da subtração" para definição do que é insumo.

O outro pressuposto é sobremaneira mais simples e decorre do incontroverso fato de que o frete é, para todos os efeitos, um serviço como outro qualquer, comportando direito ao crédito sempre que se mostrar essencial ou relevante no contexto das atividades econômicas

Original

desenvolvidas pela empresa, não se mostrando acertado, assim, considerá-lo como serviço *sui generis*, recebendo distinto tratamento em relação aos demais serviços adquiridos.

É claro que o novo "status" do frete não lhe retira da categoria de componente do custo de aquisição de um bem adquirido – mesmo porque tal condição decorre em verdade da ciência contábil - de modo que, no caso das pessoas jurídicas que produzem ou industrializam bens destinados a venda ou que prestam serviços, o frete poderá ensejar direito a crédito autonomamente (desde que essencial ou relevante) ou como componente do custo de aquisição.

Com efeito, de acordo com as considerações do voto-vista da Min. Regina Helena Costa, no REsp nº 1.221.170/PR, no plano dogmático, havia três linhas de entendimento identificáveis no que concerne ao alcance do termo insumo: i) a orientação restrita, que adotava como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto; ii) a orientação intermediária, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência; e, por fim, (iii) a orientação ampliada, cujas bases se aproveitam do amplíssimo conceito de insumo da legislação do IRPJ.

Como consabido, prevaleceu no Superior Tribunal de Justiça a linha intermediária, que, se por um lado não tem alcance tão amplo como aquele que se exterioriza pela legislação do IRPJ, tampouco é limitada aos critérios físicos estabelecidos pela legislação do IPI, acarretando, a meu ver, não só a necessidade de uma nova leitura acerca do conceito de insumo como também de um novo entendimento a respeito do alcance do termo "produção", para fins de tomada de crédito das contribuições.

É que não parece razoável admitir que o STJ tenha abandonado a orientação restrita a respeito do conceito de insumo, aproveitada da legislação do IPI - que, a princípio, identificava como tal apenas os insumos diretos, as matérias-primas e os produtos intermediários – e, ainda assim, tenha continuado a acolher a ideia de que o termo "produção" continue intrinsecamente ligado àquela legislação. Nessa hipotética situação, não restariam compreendidas no conceito de insumo aquelas atividades que, a despeito de serem manifestamente essenciais ou relevantes e, assim, afetas à atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica, ocorrem fora dos rígidos limites do processo produtivo em sentido estrito, isto é, daquele demarcado de acordo com os parâmetros estabelecidos na legislação do IPI.

Nesse contexto, penso que a leitura mais adequada para a questão passa pela possibilidade de tomada de créditos em relação a todos os bens e serviços que sejam essenciais ou relevantes - conforme definiu o STJ - e, ao mesmo tempo, incluam-se naquele eixo central de atividades que, em conjunto, revelem o próprio propósito econômico da pessoa jurídica, ainda que tais atividades ocorram antes ou depois do rigoroso processo produtivo delineado pela legislação do IPI.

É evidente que isso não significa admitir créditos sobre todo e qualquer dispêndio, ainda que, sob a ótica da própria pessoa jurídica, se mostrem essenciais ou relevantes. Conquanto a expressão "atividade econômica desempenhada pelo contribuinte", por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, a verdade é que todas as discussões e conclusões lapidadas pelo STJ

Original

circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

Dessa forma, pode-se afirmar de plano que as despesas da pessoa jurídica com atividades acessórias ao seu propósito econômico, diversas da produção de bens e da prestação de serviços, não representam aquisição de insumos, como ocorre com as despesas havidas nos setores administrativo, contábil, jurídico etc. da pessoa jurídica - até porque do contrário estar-se-ia a adotar o conceito da legislação do IRPJ, que, como vimos, fora igualmente rejeitado pelo STJ.

Por outro lado, também não me parece correto assumir que o fato de o processo produtivo em *sentido estrito* não ter se iniciado seja um obstáculo para que referido dispêndio se encontre inserido no "eixo de produção" da pessoa jurídica e, ainda, que o frete incorrido para transportar os insumos para dentro do estabelecimento da pessoa jurídica se revele como uma despesa qualquer, ensejando direito a crédito somente por contabilmente compor o custo de aquisição, a ponto de afastar a possibilidade de apuração de créditos somente porque o bem transportado é desonerado.

De forma análoga, igualmente não considero razoável admitir que o frete incorrido para transportar as mercadorias a serem vendidas pela empresa, ainda que já acabadas, para localizações mais próximas de seus clientes se traduza em mera despesa operacional ou - utilizando-se da mesma linha cognitiva acima exposta - que o fato de o processo produtivo em *sentido estrito* já ter se encerrado seja óbice para que esses valores se reputem inseridos no "eixo de produção" da pessoa jurídica, afastando a tomada de créditos. Tal conclusão se mostra ainda mais patente no caso desses autos, pois que, em função do exíguo prazo de validade e da maior suscetibilidade dos produtos vendidos a agentes externos – carnes e derivados –, o transporte da mercadoria para centros de distribuição em veículos adequadamente refrigerados para atendimento de normas sanitárias também se mostra indispensável para manutenção da qualidade dos produtos vendidos, o que, a meu ver, satisfaz o critério da essencialidade.

Por outra perspectiva, também me parece plausível admitir que esses dispêndios sejam admitidos como parcelas integrantes dos fretes nas operações de vendas, haja vista que, ante a ampla extensão territorial do país e a relevante capilaridade, típica da cadeia de consumo dos gêneros alimentícios, me parece inexequível que os produtos perecíveis possam ser remetidos direta e tempestivamente das unidades fabris para os clientes espalhados em todo o território nacional.

Por todo o acima exposto, dou provimento ao recurso para admitir o crédito apurado sobre o frete incorrido nas transferências de produtos acabados.

Dos créditos presumidos das atividades agroindustriais – compensação de ofício

Quanto ao ponto, sustenta a empresa que não seria possível à Fiscalização proceder ao exame dos créditos presumidos da atividade agroindustrial, porquanto tais valores não seriam objeto do presente processo administrativo. Nesse sentido, argumenta que a compensação de ofício sem autorização do contribuinte é ilegal e, portanto, não deve ser admitida. Além disso, que o procedimento adotado pela autoridade de cobrar débitos em processo de ressarcimento tem natureza de lançamento, o que demanda a lavratura de auto de infração, nos termos do que preconiza o art. 142 do CTN.

Original

Não merecem prosperar quaisquer desses argumentos.

É evidente que pode (deve!) o auditor fiscal da Receita Federal do Brasil proceder ao exame de toda e qualquer rubrica ou operação (na entrada ou na saída) que possa gerar impacto no crédito ressarcível no período sob análise, o que inexoravelmente é o caso do valor apurado a título de créditos presumidos da agroindústria, que, por sua natureza, é passível de dedução dos débitos apurados no período em questão, o que, direta ou indiretamente, impacta na necessidade de consumo dos demais créditos apurados, incluindo, nesse grupo, os valores ressarcíveis. Ainda mais nesse caso, em que o sujeito passivo incluiu tais valores de forma aglutinada com as demais aquisições no mercado interno, fazendo somar equivocadamente à parcela ressarcível o crédito presumido do período. Demais disso, tal procedimento não se confunde e, em verdade, não guarda qualquer relação com a compensação de ofício, não havendo qualquer reparo a ser feito no procedimento fiscal.

Por fim, quanto à necessidade de lavratura de auto de infração para a consideração de débitos originariamente não incluídos na apuração pelo sujeito passivo, tal matéria encontra-se atualmente estabilizada no enunciado de nº 159 deste Conselho, *verbis*, em sentido oposto ao defendido:

> Súmula CARF nº 159
>
> Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019
>
> Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

Isto posto, nego provimento ao recurso nesse ponto.

Dos créditos presumidos das atividades agroindustriais – alíquota aplicável

Quanto ao cálculo do crédito presumido, sustenta que, desde a edição da Lei nº 12.865/2013, restou evidente que o percentual de 60% se aplica a todos os produtos mencionados no artigo 8º, parágrafo 3º, inciso I, da Lei nº 10.925/2004, que tenham sido adquiridos como insumos. Sendo tal norma interpretativa, aplica-se o artigo 106, I, do CTN. Cita jurisprudência do CARF.

Tem razão a Recorrente nesse ponto, mas com ressalvas.

Sobre a questão, de fato o dispositivo interpretativo invocado pela Recorrente pacificou o entendimento segundo o qual o percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

A matéria é também objeto do enunciado de nº 157 deste Conselho:

> Súmula CARF nº 157
>
> Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019

Original

> O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

Ocorre que o Relatório de Ação Fiscal deixa claro que as glosas que recaíram sobre os créditos presumidos se deram não só pelo entendimento - já superado, conforme acima expus - de que as aquisições de origem não animal deveriam ter o crédito presumido calculado mediante a aplicação de alíquota correspondente a 35% da alíquota básica da contribuição prevista na Lei nº 10.637/2002, resultando no percentual de 0,99%, conforme previa o inciso II do parágrafo 3º do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004 (e-fls. 423/424). As glosas se deram também porque o sujeito passivo, em algumas dessas aquisições, teria se utilizado da alíquota cheia (1,65%), o que, de fato não encontra qualquer respaldo legal. Veja-se (grifei):

> Em relação à matéria, a legislação em vigor, mais especificamente o artigo 8o da Lei n° 10.925/2004, em seu § 3o, inciso I, estabeleceu que o crédito presumido de PIS, na aquisição de produtos de origem animal, efetuada junto a determinados fornecedores, será calculado mediante aplicação, sobre o valor da aquisição, de alíquota correspondente a 60% daquela prevista no artigo 2 o da Lei n° 10.637/2002, que é de 1,65%. Em síntese, a alíquota é de 0,99%). **Ao examinar-se o arquivo apresentado pela Eleva, verificou-se que, de fato, a maioria das aquisições de produtos de origem animal teve o respectivo crédito presumido calculado mediante aplicação da alíquota de 0,99% sobre o valor da compra, chamado por ela de base. Todavia, em outras aquisições de produtos de origem animal, principalmente leite, a contribuinte utilizou a alíquota de 1,65%**. Algumas cópias de notas fiscais comprobatórias dessas aquisições encontram-se em anexo (folhas 143 a 147). Em consequência, tem-se que a Eleva apropriou, indevidamente, crédito presumido de PIS em montante superior àquele admitido pela legislação.
>
> Quando da aquisição dos demais produtos, à exceção daqueles de origem animal, o mesmo artigo 8o da Lei n° 10.925/2004, no seu § 3o, inciso II, estabeleceu que o crédito presumido seria calculado, para os fatos ocorridos no quarto trimestre de 2006, mediante aplicação, sobre o valor da aquisição, de alíquota correspondente a 35% de 1,65%. Em resumo, a alíquota seria de 0,5775%). **Todavia, por ocasião da análise do arquivo entregue pela Eleva, constatou-se que a maioria das aquisições desses demais produtos, de origem não animal, tais como soja, milho, sorgo e farelo de soja, teve o respectivo crédito presumido calculado mediante aplicação da alíquota de 0,99% sobre o valor da compra. Em outras aquisições desses mesmos produtos, a contribuinte utilizou a alíquota de 1,65%**. Algumas cópias de notas fiscais comprobatórias dessas aquisições encontram-se em anexo (folhas 148 a 164). Mais uma vez, tem-se como consequência que a Eleva apropriou, de modo indevido, crédito presumido de PIS em montante superior àquele admitido pela legislação.

Dessa forma, dou provimento parcial ao recurso para que o crédito presumido seja apurado com o uso da alíquota a ser determinada com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo, nos termos da Súmula CARF nº 157.

Original

Dos créditos presumidos das atividades agroindustriais – possibilidade de ressarcimento

A Recorrente também aduz ser ilegal o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15, de 2005, naquilo que este ato restringe a utilização do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925/2004, à dedução do Pis e da Cofins apuradas no regime de incidência não-cumulativa. Para isso, afirma que o Sistema Tributário Brasileiro prevê a possibilidade de dois pleitos administrativos distintos para requerer o recebimento de créditos pelo contribuinte - o ressarcimento e a restituição, sendo que esta última é aplicável apenas aos casos de pagamento indevido ou a maior. Deste modo, entende ser de rigor seu direito ao ressarcimento e à compensação, conforme autorizam as Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002.

Sem qualquer razão a Recorrente.

A jurisprudência desse Conselho é pacífica (Acórdãos nº 3402-009.486, de 27/10/2021; nº 9303-012.452, de 18/11/2021; nº 3201-008.456, de 26/05/2021; nº 3003-001.882, de 17/06/2021; nº 3401-009.433, de 29/07/2021; e centenas de outros) em reconhecer que o crédito presumido apurado na forma do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004 originariamente somente podia ser utilizado para dedução do PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, nos termos do que expressamente dispõe o *caput* desse dispositivo.

> 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.

Inaplicáveis as disposições contidas nas Leis nº 10.833/2003 (art. 6º, §§ 1º e 2º) e nº 10.637/2002 (art. 5º, §§ 1º e 2º), na medida em que dizem respeito apenas à possibilidade de os créditos básicos das contribuições (e não os presumidos!), vinculados a operações de exportação, serem ressarcidos ou utilizados em compensações. Tanto é assim, que somente com o advento da Lei nº 12.431/2011, que incluiu o artigo 56-A na Lei nº 12.350/2012, passou a ser possível o ressarcimento ou a compensação de créditos presumidos da agroindústria vinculados a receitas de exportação, e desde que o pedido de ressarcimento ou a declaração de compensação seja efetuado, relativamente aos créditos apurados nos anos-calendário de 2006 a 2008, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da publicação daquela Lei, o que não se verifica.

> Art. 56-A. O saldo de créditos presumidos apurados a partir do ano-calendário de 2006 na forma do § 3o do art. 8o da Lei no 10.925, de 23 de julho de 2004, existentes na data de publicação desta Lei, poderá:
>
> I - ser compensado com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria;

Original

> II - ser ressarcido em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.
>
> § 1o O pedido de ressarcimento ou de compensação dos créditos presumidos de que trata o caput somente poderá ser efetuado:
>
> I - **relativamente aos créditos apurados nos anos-calendário de 2006 a 2008, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da publicação desta Lei**;
>
> II - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2009 e no período compreendido entre janeiro de 2010 e o mês de publicação desta Lei, a partir de 1o de janeiro de 2012.
>
> § 2o O disposto neste artigo aplica-se aos créditos presumidos que tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8o e 9o do art. 3o da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos §§ 8o e 9o do art. 3o da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Portanto, nego provimento ao recurso em relação à possibilidade de ressarcimento ou compensações dos créditos presumidos.

Do cômputo da receita financeira no rateio proporcional.

Por fim, sustenta a Recorrente nesse particular que as receitas financeiras, ainda que submetidas à alíquota zero, devem ser incluídas no cômputo para fins de rateio proporcional de créditos, já que não cabe ao intérprete criar distinção prejudicial ao contribuinte onde a lei não o fez. Cita, a esse respeito, o artigo 3º, parágrafo 8º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, e diversos precedentes do CARF nesse sentido.

Sem razão a Recorrente nesse ponto.

É evidente – e esse colegiado assim já decidiu (Acórdão nº 3401-007.115, de 20/11/2019, rel. Leonardo Ogassawara de Araújo Branco) – que as receitas financeiras, por não se relacionarem a receitas de vendas de bens ou da prestação de serviços, não integram o montante da receita bruta total (e, por consequência, a parcela não tributada), utilizada(s) na determinação do percentual previsto no inciso II do parágrafo 8º do artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, a ser aplicado no rateio para imputação de créditos entre as receitas do mercado interno tributadas e não tributadas,. Veja-se:

> Acórdão nº 3401-007.115, de 20/11/2019, rel. Leonardo Ogassawara de Araújo Branco
>
> RATEIO PROPORCIONAL DE CRÉDITOS. RECEITA BRUTA MERCADO INTERNO X RECEITAS NÃO TRIBUTADAS NO MERCADO INTERNO. EXCLUSÃO DE RECEITAS SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO.
>
> As receitas financeiras, submetidas à alíquota zero, não integram o montante da receita bruta total utilizada na determinação do percentual a previsto no inciso II do parágrafo 8o do artigo 3o, das Leis nº 10.637/2002 e no 10.833/2003 por estarem excluídas da base de cálculo de incidência da Contribuição para o

Original

> PIS/Pasep e a Cofins. Por não se relacionarem a receitas de vendas também não devem ser consideradas no cálculo rateio para atribuição de créditos entre as receitas do mercado interno tributadas e não tributadas.

Com efeito, não há que se falar em qualquer constrição ao direito do contribuinte não prevista em lei, na medida em que a leitura atenta do parágrafo 8º do artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, deixa claro que o direito creditório apurado pelas hipóteses previstas ao longo dos incisos do *caput* daquele dispositivo precisa ser vinculado – aqui entendido no sentido de *contribuir para a sua formação* – às receitas de vendas de bens ou da prestação de serviços submetidas ao regime não cumulativo, o que não é o caso das receitas financeiras. Tanto é assim que, em qualquer caso, o método do rateio só é aplicado aos custos, despesas e encargos comuns, devendo o crédito ser apropriado diretamente nas hipóteses em que o custo, despesa ou o encargo em questão contribuir única e exclusivamente para a formação de um *tipo* de receita.

A esse respeito, percebo que algumas das posições divergentes (ver Acórdãos nº 3402-007.241, 29/01/2020, rel. Maysa de Sá Pittondo Deligne; nº 3301-006.882, de 26/09/2019, rel. Marcelo Costa Marques d'Oliveira) adotam como suas as razões dispostas ao longo do voto da Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula (Acórdãos n.º 3402-005.317 e 3402-005.326), que, por seu turno, centra-se na ideia – não tão adequada, a meu ver – de que as receitas financeiras integram, sem quaisquer particularidades, a receita bruta da não-cumulatividade do mesmo modo que a integram as receitas de vendas de bens ou da prestação de serviços:

> No entanto, as receitas financeiras integram, sim, a receita bruta não cumulativa, INCLUSIVE, posteriormente aos períodos de apuração sob análise, mediante o Decreto nº 8.426/2015, foram restabelecidas as alíquotas das contribuições de PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa dessas contribuições.

Com efeito, é preciso diferenciar a apuração das contribuições pelo regime não cumulativo em relação às receitas de vendas de bens ou da prestação de serviços, conforme sistemática disposta nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, da apuração das contribuições devidas pelas pessoas jurídicas, também submetidas ao regime não cumulativo, mas em relação àquelas receitas que recebem tratamento particular pela lei tributária, como é o caso das receitas financeiras, tratada pelo parágrafo 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/2004, dispositivo, inclusive, cujo *caput* delega ao Poder Executivo autorizar justamente o desconto de crédito (!) em relação às despesas financeiras.

Isto posto, nego provimento ao recurso nesse particular.

Conclusão

Por todo o acima exposto, dou provimento parcial ao recurso (1) para admitir o crédito apurado sobre o frete incorrido nas transferências de produtos acabados; e (2) para que o crédito presumido seja apurado com o uso da alíquota a ser determinada com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo, nos termos da Súmula CARF nº 157, restringindo, contudo, sua utilização à dedução da contribuição devida.

Original

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia Dias dos Santos

Original